

HEINRICH LIST

Die Selbstanzeige
im Steuerstrafrecht

1960

Die Selbstanzeige im Steuerstrafrecht

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Juristischen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von

Heinrich List

1961

Referent: Prof. Dr. Dr. med. h. c. Engisch

Correferent: Prof. Dr. Maurach

Tag der mündlichen Prüfung: 22. Dezember 1960

(Schlußberatung)



Meiner lieben Frau



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41554014_0038

INHALTSVERZEICHNIS

I. Allgemeiner Teil

	Seite
1. Gegenstand der Abhandlung	1
2. Die Selbstanzeige im System des deutschen Strafrechts	3
a) Die Abgrenzung zwischen kriminellem Unrecht und Verwaltungs- unrecht	3
b) Das Steuerstrafrecht als kriminelles Unrecht	5
c) Formen und Voraussetzungen der tätigen Reue im StGB	8
d) Die Selbstanzeige als Erscheinungsform der tätigen Reue	10
3. Die rechtspolitische Rechtfertigung der Selbstanzeige	12
4. Die Entstehungsgeschichte	14
a) Die Zeit vor Inkrafttreten der AO	15
b) Die Zeit nach Inkrafttreten der AO	16

II. Besonderer Teil

1. ABSCHNITT

Überblick und sachlicher Geltungsbereich	18
1. Allgemeiner Überblick über die Bestimmungen der Selbstanzeige	18
2. Der sachliche Geltungsbereich	19

2. ABSCHNITT

Die Selbstanzeigebehandlung	21
1. Die Berichtigung	21
a) Form und Inhalt der Berichtigung	21
b) Besondere Fälle der Berichtigung	24
aa) Die teilweise Berichtigung	24
bb) Die Berichtigung bei Börsenumsatz-, Wechsel- und Tabaksteuer	24
cc) Die Berichtigung durch den Teilnehmer	25
2. Die Person des Berichtigenden	25
3. Die Zuständigkeit zur Entgegennahme der Berichtigung	27

3. ABSCHNITT

Seite

Die Nachzahlung	30
1. Allgemeines	30
2. Der nachzuzahlende Betrag	30
3. Die Person des Zahlenden	33
4. Die Frist zur Nachzahlung	34
a) Allgemeines	34
b) Die zeitliche Bemessung der Frist	35
c) Rechtsmittel gegen die Fristsetzung	36

4. ABSCHNITT

Gründe, durch die die Straffreiheit ausgeschlossen wird	38
A 1. Das Erscheinen eines Prüfers zur steuerlichen oder steuerstrafrechtlichen Prüfung	38
a) Der Begriff des Prüfers	38
b) Das „Erscheinen“ des Prüfers	39
c) Die steuerliche oder steuerstrafrechtliche Prüfung	40
2. Der Umfang des Ausschlusses der Straffreiheit	40
a) Sachliche Einschränkungen	41
b) Zeitliche Einschränkungen	42
c) Persönliche Einschränkungen	43
B 1. Die Einleitung einer steuerstrafrechtlichen Untersuchung und deren Eröffnung an den Täter oder seinen Vertreter	44
a) Die Einleitung einer steuerstrafrechtlichen Untersuchung	44
aa) Die Zuständigkeit	44
bb) Die Voraussetzungen für die Einleitung der Untersuchung	46
cc) Maßnahmen zur Einleitung	46
b) Die Eröffnung der Einleitung der Untersuchung	47
2. Der Umfang des Ausschlusses der Straffreiheit	48
a) Sachliche Einschränkungen	48
b) Zeitliche Einschränkungen	48
c) Persönliche Einschränkungen	48
C. Die Kenntnis von der Entdeckung der Tat	48
a) Die Entdeckung der Tat	49
b) Die Kenntnis von der Entdeckung	50

5. ABSCHNITT

Die Wirkung der Selbstanzeige	51
1. Die Selbstanzeige als Strafaufhebungsgrund	51
2. Der Umfang der Straffreiheit	51

6. ABSCHNITT

Seite

Sonderformen der Selbstanzeige	52
1. Die Selbstanzeige nach § 411 AO; Besonderheiten	53
a) Der sachliche Geltungsbereich	53
b) Die Berichtigung	53
2. Die Selbstanzeige nach § 410 Abs. 5 AO	56
a) Die Selbstanzeigebehandlung	56
b) Die Person des Anzeigenden	56
c) Die Nachzahlung	57
d) Die Wirkung der Anzeige	57
e) Die rechtspolitische Rechtfertigung	57
3. Die Selbstanzeige nach § 406 Abs. 2 AO	58
a) Allgemeines	58
b) Die Selbstanzeigebehandlung	58
c) Der Ausschluß der Straffreiheit	59

7. ABSCHNITT

Das Verhältnis der Selbstanzeige zu anderen Bestimmungen	59
1. Das Verhältnis zu § 46 StGB	59
a) Zu § 46 Nr. 1 StGB	60
b) Zu § 46 Nr. 2 StGB	61
2. Das Verhältnis zu § 165 e AO	62
3. Das Verhältnis zu § 76 Abs. 3 ZollGes.	64
Verzeichnis des benutzten Schrifttums	65
Abkürzungsverzeichnis	70
Lebenslauf	72

I. Allgemeiner Teil

1. Gegenstand der Abhandlung

Den Gegenstand der Abhandlung sollen bilden die §§ 410 und 411 AO in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des § 410 der Reichsabgabenordnung vom 7. 12. 1951 (BGBl I S. 941). Die Abhandlung soll sich auch erstrecken auf § 406 Abs. 2 AO. Diese Bestimmung ist in die AO eingefügt worden durch das Gesetz zur Änderung von Vorschriften des Dritten Teiles der Reichsabgabenordnung vom 11. 5. 1956 (BGBl I S. 418). § 406 Abs. 2 AO enthält eine den §§ 410, 411 verwandte und diese Bestimmungen ergänzende Regelung.

Die angeführten Vorschriften lauten:

§ 410

Selbstanzeige

(1) Wer in den Fällen der §§ 396 und 401 a unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bleibt insoweit straffrei. Dies gilt nicht, wenn ein Prüfer der Finanzbehörde zur steuerlichen oder steuerstrafrechtlichen Prüfung erschienen ist oder wenn dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung einer steuerstrafrechtlichen Untersuchung eröffnet worden ist.

(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn der Täter im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung wußte oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen mußte, daß die Tat ganz oder zum Teil bereits entdeckt war.

(3) Sind in den Fällen des § 396 Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen, so tritt Straffreiheit nur ein, wenn der Täter die Summe, die er schuldet, nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet.

(4) Einleitung der steuerstrafrechtlichen Untersuchung im Sinne von Absatz 1 ist jede Maßnahme des Finanzamts einschließlich seiner Hilfsstellen, der Oberfinanzdirektion, der Staatsanwaltschaft, der Gerichte oder der mit der Sache befaßten Beamten dieser Behörden, durch die der Entschluß, steuerstrafrechtlich gegen den Beschuldigten einzuschreiten, äußerlich erkennbar betätigt worden ist. Die Einleitung der Untersuchung ist dem Beschuldigten in dem Zeitpunkt eröffnet, in dem ihm eine gegen ihn gerichtete Maßnahme der in Satz 1 bezeichneten Art amtlich mitgeteilt wird.

(5) Wird die in § 117 vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsmäßig erstattet, so werden diejenigen, welche die dort bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben haben, dieserhalb strafrechtlich nicht verfolgt, es sei denn, daß ihnen vorher die Einleitung einer Untersuchung eröffnet worden ist.

§ 411

(1) Wer in den Fällen des § 402, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung einer steuerstrafrechtlichen Untersuchung eröffnet worden ist, unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bleibt insoweit straffrei.

(2) Die Vorschriften des § 410 Abs. 3 bis 5 gelten entsprechend.

§ 406

(1)

(2) Straflosigkeit tritt für den Täter oder Teilnehmer ein, der bewirkt, daß die beabsichtigte Steuerverkürzung unterbleibt, insbesondere dadurch, daß die Belege berichtigt, die Buchungen nachgeholt oder berichtigt werden oder daß das Finanzamt von dem Sachverhalt Kenntnis erhält. Straflosigkeit tritt nicht ein, wenn der Täter im Zeitpunkt der Berichtigung, Nachholung oder Bekanntgabe an das Finanzamt wußte oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen mußte, daß die Tat ganz oder zum Teil bereits entdeckt war.

Die Bezeichnung für die in den angeführten Bestimmungen getroffene Regelung hat geschwankt. Sie ist auch heute nicht einheitlich. In früherer Zeit war – wohl in Anlehnung an § 46 StGB – die Ausdrucksweise „tätige Reue“ gebräuchlich¹. Dagegen wurden Bedenken erhoben mit der Begründung, daß zwischen § 46 StGB und den Bestimmungen der §§ 410, 411 grundsätzliche Unterschiede bestünden² und das Gesetz keine Reue verlange³. Die spätere Bezeichnung „Selbstanzeige“ wird aus dem Grunde abgelehnt, weil eine bloße Anzeige nicht genüge⁴ und infolgedessen diese Ausdrucksweise irreführend sei⁵. Im Hinblick darauf, daß der Täter ein vollendetes Unrecht wiedergutmachen müsse und zwar doppelt, nämlich hinsichtlich der Verletzung der Erklärungspflicht und hinsichtlich der Verletzung der Zahlungspflicht, in dieser doppelten Wiedergutmachung das eigentliche

¹ Becker, Reichsabgabenordnung § 374 Anm. 2; Cattien, Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren S. 237.

² Bengs JW 1937 S. 1610 und vor allem Terstegen StuW 1954 Sp. 382 (383).

³ RG 61, 115.

⁴ Terstegen BuB Bl. 1.

⁵ Ruffelmacher, Die strafbefreiende Wiedergutmachung im Steuerstrafrecht (§§ 410, 411), Diss. Würzburg 1956 S. 1.

Wesen der ganzen Regelung bestehe, wird neuerdings die Bezeichnung „Wiedergutmachung“ vorgezogen⁶. Es mag dahingestellt bleiben, welche der erwähnten Ausdrucksweisen die zutreffendere ist. Denn in aller Regel vermag auch die beste Bezeichnung nur einen *Anhalt* für das Wesen einer Regelung zu geben, sie selten jedoch nur ganz erschöpfen. Man sollte daher der Bezeichnung als solcher keine übertriebene Bedeutung beimessen⁷.

Für die vorliegende Abhandlung wurde die Überschrift „Die Selbstanzeige im Steuerstrafrecht“ gewählt. Dafür sprachen verschiedene Gründe. Einmal gebraucht der Gesetzgeber selbst, neuerdings in ständiger Übung, den Ausdruck „Selbstanzeige“⁸. Die Gerichte haben diese Bezeichnung übernommen⁹. Schließlich hat sich diese Ausdrucksweise sowohl in der Finanzverwaltung als auch bei den Steuerpflichtigen eingebürgert. Zum anderen aber kennzeichnet der Begriff „Selbstanzeige“ diejenigen Voraussetzungen (Berichtigen, Ergänzen oder Nachholen von Angaben bei der Steuerbehörde), die in jedem Falle und zuerst vorliegen müssen¹⁰, also zweifellos wesentliche Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige sind.

2. Die Selbstanzeige im System des deutschen Strafrechts

Dem besseren Verständnis der Selbstanzeige mag es dienen, wenn vorweg geklärt wird, ob und inwieweit sie sich in das System des deutschen Strafrechts einfügt. Es ist gleichsam der Standort der Selbstanzeige innerhalb dieses Systems festzulegen. Für diesen Zweck muß jedoch zunächst geprüft werden, ob steuerstrafrechtliche Bestimmungen überhaupt mit allgemein strafrechtlichen Bestimmungen vergleichbar sind. Dies könnte nur dann bejaht werden, wenn es sich beim Steuerstrafrecht in gleicher Weise um kriminelles Unrecht handelt wie beim allgemeinen Strafrecht.

a) Die Abgrenzung zwischen kriminellem Unrecht und Verwaltungsunrecht

Auf Grund der eingehenden rechtshistorischen und rechtsvergleichenden Untersuchung von Goldschmidt¹¹, der weiteren Arbeiten besonders von Erik

⁶ Rüffelmacher und Terstegen a.a.O.

⁷ Was offenbar Terstegen a.a.O. tut.

⁸ Erstmals im Gesetz zur Änderung der Reichsabgabenordnung vom 4. 7. 1939 (RGBl I S. 1181) Art. I Nr. 19, ebenso im Zweiten Gesetz des Wirtschaftsrats für das Vereinigte Wirtschaftsgebiet zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20. 4. 1949. (WiGBI S. 69 Abschn. I, 4) und auch in der Folgezeit.

⁹ OLG Bremen, DStZ B 1951 S. 212.

¹⁰ Worauf Mattern, DStR 1954 S. 457 mit Recht hinweist.

¹¹ Das Verwaltungsstrafrecht, Berlin 1902.

Wolf¹² und Eberhard Schmidt¹³ hat sich die Unterscheidung zwischen Verwaltungsunrecht und kriminellem Unrecht oder auch Verwaltungsstrafrecht und Justizstrafrecht in der Rechtswissenschaft durchgesetzt¹⁴. Der Gesetzgeber hat sich diese begriffliche Trennung zu eigen gemacht¹⁵. Auch die Rechtsprechung hat sie übernommen¹⁶. Der Unterscheidung liegt der Gedanke der Wesensverschiedenheit von Verwaltungsunrecht und kriminellem Unrecht zugrunde. Das Verwaltungsunrecht ist ein aliud, nicht ein minus gegenüber dem Verwaltungsunrecht. Diese Wesensverschiedenheit äußert sich in mehrfacher Weise. Kriminelles Unrecht ist in erster Linie *Rechtsgutverletzung* in dem Sinne, daß als Rechtsgut ein von der Gesamtheit oder den maßgebenden Schichten der staatlichen Gemeinschaft anerkanntes Interesse anzusehen ist¹⁷ und dieses Interesse oder dieser Wert wegen seiner Bedeutung für die Allgemeinheit oder für den einzelnen strafrechtlich geschützt wird. Beim Verwaltungsunrecht handelt es sich dagegen nicht um eine Auflehnung gegen solche Gemeinschafts- oder Individualwerte, sondern um einen „Ungehorsam, einen Mangel an Aufmerksamkeit, eine Unpünktlichkeit oder Lässigkeit gegenüber Verwaltungsnormen“¹⁸. Demgemäß hat Verwaltungsunrecht lediglich einen Verwaltungsschaden im Gegensatz zum „Sozialschaden“ des kriminellen Unrechts zur Folge.

Der Unterschied äußert sich ferner im *Schuldbegriff*. Während kriminelle Schuld stets den Vorwurf einer fehlerhaften Einstellung zu den Geboten der Rechtsordnung beinhaltet¹⁹, ist der Schuldvorwurf beim Verwaltungsunrecht anderer Art. Er erschöpft sich in dem Vorwurf des Ungehorsams gegen sittlich indifferente Verwaltungsvorschriften. Ähnlich verhält es sich

¹² Die Stellung der Verwaltungsdelikte im Strafrechtssystem, Festgabe für Frank Bd. 2 S. 566.

¹³ SJZ 1948 S. 226, Lehrkommentar zur Strafprozeßordnung und zum Gerichtsverfassungsgesetz, Teil I 1952, S. 167 ff. Nr. 325, 326.

¹⁴ Vgl. insbes. Maurach, Deutsches Strafrecht, Allgemeiner Teil S. 12 ff.

Welzel, Das Deutsche Strafrecht 5. Aufl. S. 15; Rotberg, Ges. über Ordnungswidrigkeiten, 2. Aufl. S. 25, StGB-Leipziger Kommentar, 8. Aufl. S. 93.

¹⁵ Erstmals im Wirtschaftsstrafgesetz v. 26. 7. 1949 (WiGBl S. 193) i. d. F. ds. Ges. v. 25. 3. 1952 (BGBl I S. 188), im Ges. zur weiteren Vereinfachung des Wirtschaftsstrafrechts v. 9. 7. 1954 (BGBl I S. 175) für das Gebiet des Wirtschaftsrechts und anschließend im Ges. über Ordnungswidrigkeiten v. 25. 3. 1952 (BGBl I S. 177) für das gesamte Bundesrecht.

¹⁶ OLG Karlsruhe NJW 1955 S. 1200, BGH 11, 264.

¹⁷ Maurach a.a.O. S. 180.

¹⁸ Rotberg a.a.O. S. 26.

¹⁹ Schönke-Schröder StGB 9. Aufl. S. 290.

mit der *Strafe*. Das kriminelle Delikt wird durch kriminelle Strafe, das Verwaltungsrecht durch Geldbuße geahndet. Der Geldbuße fehlen die für die kriminelle Strafe typischen Merkmale der Sühne und der Sicherung. Die Ordnungsstrafe erschöpft sich darin, daß sie den Verwaltungsbehörden als ein Zuchtmittel, als die Möglichkeit eines scharfen, staatlichen Anrufs eines versagenden Staatsgenossen als nachdrückliche Pflichtmahnung in die Hand gegeben ist ²⁰.

b) Das Steuerstrafrecht als kriminelles Unrecht

Die Meinungen, ob das Steuerstrafrecht als Verwaltungsunrecht oder als kriminelles Unrecht anzusehen ist, sind nicht einheitlich gewesen.

Goldschmidt ²¹ hat das Finanzstrafrecht als den eigentlichen und einzigen Repräsentanten des unverfälschten Verwaltungsstrafrechts angesehen. Der gleichen Auffassung ist auch Pollack ²², der das Wesen des Finanzdeliktes lediglich in einer Verletzung der Kontrollinteressen der Zoll- und Steuerwaltungsbehörden, nicht aber in einem Angriff auf ein bestimmtes Rechtsgut sieht. Dieser Meinung ist auch Erik Wolf ²³.

Es mag dahingestellt bleiben, ob diese Auffassung für die Zeit vor dem Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung am 23. 12. 1919 eine gewisse Berechtigung hatte. Es kann ihr jedoch nicht mehr gefolgt werden, seitdem durch die AO das gesamte Steuerstrafrecht nach und nach vereinheitlicht wurde und überdies die Bestimmung des § 391 AO, daß das Strafgesetzbuch gilt, soweit die Steuergesetze nichts Abweichendes vorschreiben, das Steuerstrafrecht in engstem Zusammenhang mit dem allgemeinen Strafrecht gebracht hat. Damit soll gewiß nicht „die Einheit stiftende Bedeutung von Verweisungen“ überschätzt werden, wovon Engisch ²⁴ mit Recht warnt. Die Verweisung des § 391 AO soll hier lediglich ein Indiz sein für die Richtigkeit der aus den nachfolgenden Ausführungen ergebenden Auffassung von dem kriminellen Charakter des Steuerstrafrechts.

Freilich ergeben sich bei Durchführung dieser Trennung auch gewisse Inkonsequenzen durch Übernahme zahlreicher Grundsätze des materiellen

²⁰ Eb. Schmidt, SJZ 1948 S. 235.

²¹ a.a.O. S. 433.

²² Das Finanzdelikt als Verwaltungsdelikt, sein Wesen und seine Durchbildung, Breslau 1911, Strafrechtliche Abhandlungen Heft 150 S. 73.

²³ a.a.O. S. 516 ff.

²⁴ Die Einheit der Rechtsordnung, Heidelberger Rechtswissenschaftliche Abhandlungen, Heidelberg 1935, S. 26 Anm. 3.

Strafrechts und des Strafverfahrensrechts auf das Ordnungswidrigkeitsrecht, worauf Mattern ZStW Bd. 67 S. 368 Anm. 23 hinweist. Das dürfte aber kein Grund sein, den wesensmäßigen Unterschied zu leugnen.

In der Rechtswissenschaft ist es vor allem das Verdienst Goetzlers²⁵ dargetan zu haben, daß es sich bei den Steuerdelikten ebenso um Rechtsgutverletzungen handelt wie bei den Delikten des allgemeinen Strafrechts. Das im Steuerstrafrecht geschützte Rechtsgut sieht Goetzler dabei nicht in der Finanzhoheit als solcher, sondern in der „Integrität der steuerlichen Einnahmen in ihrer individuellen Ausprägung durch den auf Grund des konkreten Steuergesetzes entstandenen Steueranspruchs“. Neuerdings wird als Wesen des steuerstrafrechtlich geschützten Rechtsgutes hervorgehoben „die vollständige und rechtzeitige Vermittlung der verwirklichten Tatbestände und der auf diesen Tatbeständen beruhenden Steueransprüche“²⁶. Damit kommt der Gedanke der Pflichtverletzung, die auch sonst bei der Rechtsgutverletzung von Bedeutung ist²⁷, besser zur Geltung. Im Ergebnis besteht jedoch kein grundsätzlicher Unterschied zwischen den beiden Auffassungen. Denn bei beiden steht der Steueranspruch in seiner konkreten Gestaltung und die durch ihn dem Staat zufließenden Einnahmen im Mittelpunkt der Betrachtung.

Die Grundlage für diese Auffassung stellt die Erkenntnis dar, daß der moderne Staat im weitesten Sinne (Bund, Länder, Gemeinden) die ihm obliegenden umfangreichen öffentlichen Aufgaben, über deren Art und Vielzahl die Haushaltspläne beredten Aufschluß geben (innere und äußere Sicherheit, soziale Fürsorge, Förderung der Kultur und des Rechts), in der Hauptsache nur mit Hilfe der ihm mittels der Steuergesetze zufließenden Steuern erfüllen kann. Wer daher dem Staat die ihm zustehenden Steuern vorenthält, beeinträchtigt die Bewältigung dieser ihm obliegenden Aufgaben. Darüber hinaus werden etwa durch Steuern bezweckte wirtschaftliche Lenkungsmaßnahmen vereitelt und schließlich der private Wettbewerb, ein Grundgesetz unserer Wirtschaftsordnung, empfindlich dadurch gestört, daß der Steuerhinterzieher sich einen Wettbewerbsvorsprung verschafft, der die anderen Konkurrenten, falls dieser Vorsprung nicht auf loyale Weise (durch

²⁵ Die rationalen Grundlagen des Steuerstrafrechts, S. 39 ff., ebenso Hensel JW 1932 S. 2820.

²⁶ Troeger-Meyer, Steuerstrafrecht, 3. Aufl. S. 8 und ähnlich Pfund, Steuerstrafrecht S. 53 („Wahrheit und Vollständigkeit bei Feststellung der zur Herbeiführung der gesetzmäßigen Steuerbelastung wesentlichen Tatsachen“).

²⁷ Schönke-Schröder a.a.O. S. 15; BGH 2, 368.

Rationalisierung) beseitigt werden kann, letzten Endes zu Steuerhinterziehungen verleitet ²⁸.

Damit läßt sich aber sagen, daß eine Verletzung der steuerlichen Pflichten und der damit Hand in Hand gehende Angriff auf das nach den Steuergesetzen dem Staat zustehende Steueraufkommen gegen anerkannte Gemeinschaftsinteressen, nämlich lebenswichtige Vermögensinteressen des ganzen Volkes ²⁹ verstößt, daher sozialschädlich und insoweit auch ethisch verwerflich ist ³⁰. Ein solcher Angriff fügt sich aber zwanglos in die herkömmliche Vorstellung der Rechtsgutverletzung ein. Die Folge einer solchen Verletzung ist nicht bloß ein „Verwaltungsschaden“, sondern ein echter „Sozialschaden“. Dies gilt nicht nur für Besitz-, Verkehr- und Verbrauchsteuern, sondern in gleicher Weise auch für Zölle. Denn Zölle fallen unter den Begriff der Steuern (§ 1 Abs. 1 AO). Die erwähnten wirtschaftlichen Auswirkungen treten gerade auch bei der Hinterziehung von Zöllen auf, weil nämlich die Zölle eines der anerkannten-klassischen Instrumente der Wirtschaftspolitik sind ³¹.

Dieses eben beschriebene Rechtsgut ist bei allen eigentlichen Steuerdelikten geschützt, gleichgültig, ob es sich um das Verletzungsdelikt in vorsätzlicher oder fahrlässiger Form (§§ 396, 401 b AO) oder um den Tatbestand des Gefährdungsdelikts (§ 406 AO) handelt. Auch der Bannbruch (§ 401 a AO), der nach § 392 Abs. 2 AO ein Steuervergehen ist, hat das gleiche Rechtsgut zum Gegenstand. Denn es dreht sich hier um die Verletzung einer in einem Steuergesetz vorgeschriebenen Pflicht, nämlich der Pflicht zur Gestellung nach § 13 Zollges. Die verbotene Ein-, Aus- oder Durchfuhr vollzieht sich dadurch, daß die Ware unter Umgehung der Zollkontrolle über die Grenze gebracht wird oder dadurch, daß die Ware zwar gestellt, die Zollbehörde aber über die maßgeblichen Eigenschaften der Ware getäuscht wird. Durch den Bann-

²⁸ Worauf Terstegen Steuerberater-Jahrbuch 1953/54 S. 15 (24) und ders. in „Unlauterer Wettbewerb durch Steuerhinterziehung“ Bd. 1 der Schriftenreihe Betrieb, Steuern, öffentliches Auftragswesen, Hannover 1958, mit Recht hinweist.

²⁹ Die ethische Berechtigung der Steuernormen ist besonders herausgestellt worden von Popitz, Viertelj.Schr. f. Steuer- und Finanzrecht 1930 S. 1, 27 ff.; Schmölders Viertelj.Schr. f. Steuer- und Finanzrecht 1932 S. 152 ff. Auch die neue Moraltheologie betont die objektive Verbindlichkeit im Gewissen hinsichtlich der Steuernormen, vgl. Nell-Breuning Stimmen der Zeit, 118. Bd., 1930 S. 255 ff., Schöllgen, Grenzmoral, soziale Krisis und neuer Aufbau, Düsseldorf 1946 S. 59; ebenso Eck, Die tätige Reue im Deutschen Steuerstrafrecht (§ 410 RabgO), Diss. Bonn 1938 S. 1 ff. und Linhard, Die tätige Reue im Steuerstrafrecht, Diss. Erlangen 1950, vor allem aber Mattern, StuW 1958 Sp. 258 mit zahlreichen Literaturnachweisen.

³⁰ BGH 2, 328 (332).

³¹ Fuchs, ZfZ 1960 S. 65 (103 ff.) und die dort angeführten Beispiele.

bruch wird somit eine Verhaltensweise unter Strafe gestellt, die mit der Zollerziehung in engem Zusammenhang steht³².

Daß es sich bei den Steuerdelikten um echte Rechtsgutverletzungen handelt, daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, daß die Steuer- und Zolldelikte nach weit verbreiteter Auffassung sog. „Kavaliersdelikte“ sind und die Steuermoral, besonders in Zeiten erhöhten Steuerdrucks, erheblich absinkt und sogar zu einem Steuerwiderstand mit groß angelegten Hinterziehungen führt. Denn für die Frage der Rechtsgutverletzung ist es ohne Bedeutung, ob die ethische Berechtigung der Norm d. h. der Steuernorm von den Steuerpflichtigen anerkannt wird oder nicht³³.

Entsprechend dem Unrechtsgehalt bestimmt sich bei den Steuerdelikten auch der Inhalt der Schuld. Er besteht in dem Vorwurf gemeinschaftswidrigen, sozialschädlichen und ethisch nicht zu billigenden Verhaltens.

Auch die bei den Steuerdelikten verhängten Strafen sind echte Kriminalstrafen. Denn es ist entweder Gefängnisstrafe (§§ 401 b, 403 Abs. 2, 405 AO) oder Geldstrafe bis zu 100 000 DM bzw. bis zu 10 000 DM (§§ 402, 405 Abs. 2, 413 AO) oder Geldstrafe in unbeschränkter Höhe oder Gefängnis (§§ 396, 401 a, 403 AO) bzw. Gefängnis und Geldstrafe in unbeschränkter Höhe (§ 404 AO) angedroht.

Zusammenfassend läßt sich deshalb feststellen, daß das Steuerdelikt alle Merkmale eines Kriminaldelikts aufweist und deshalb echtes kriminelles Unrecht darstellt³⁴.

c) Formen und Voraussetzungen der tätigen Reue im StGB

Das StGB kennt eine Reihe von Bestimmungen, die sich unter dem Sammelbegriff „tätige Reue“³⁵ zusammenfassen lassen. Ganz allgemein versteht

³² Fuchs a.a.O. S. 104.

³³ Pfund a.a.O. S. 159 Anm. 1.

³⁴ So ganz die h. L., vgl. insbesondere Barske-Gapp Steuerstrafrecht, 3. Aufl. S. 1; Hartung, Das Steuerstrafrecht, 2. Aufl. S. 11, Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur RAO, 1.-3. Aufl. § 391 Anm. 2, Mattern, Steuerstrafrecht I S. 8, ders., ZStW Bd. 46 S. 363 (368), DStR 1956, S. 265; Terstegen, Steuerstrafrecht S. 81; Troeger-Meyer a.a.O. S. 288.

³⁵ Der Ausdruck ist erstmals in § 89 Abs. 3 StGB in der Fassung des Gesetzes v. 30. 8. 1951 (BGBl I S. 739) durch den Gesetzgeber verwendet worden („Die Vorschrift des § 82 über tätige Reue gilt entsprechend“). Er war jedoch schon vorher allgemein gebräuchlich vgl. RG 56, S. 385 = RStBl 1942 S. 35: „Der gesetzgeberische Gedanke des § 374 (§ 410 n. F.) beruht auf dem Rechtsgrund der sogenannten *tätigen Reue*“. Einige wollten den Ausdruck allerdings nur für den Rücktritt vom vollendeten Verbrechen gelten lassen, wie etwa in den Fällen der §§ 158, 163, 310

man darunter ein bestimmtes den Deliktserfolg bekämpfendes Verhalten des Täters, das von der Rechtsordnung mit Straffreiheit oder Strafermäßigung belohnt wird. Die Anforderungen an das Verhalten des Täters sind dabei je nach dem Stadium der Deliktsvollendung verschieden. Es lassen sich demgemäß mehrere Erscheinungsformen der tätigen Reue feststellen. Den beiden Erscheinungsformen der strafbaren Handlung, dem Versuch und der Vollendung entsprechen die Formen des Rücktritts vom unbeendeten Versuch und der tätigen Reue nach beendetem Versuch. Von besonderem Interesse sind dabei auch die Fälle, in denen das Delikt zwar formell sowohl objektiv als auch subjektiv vollendet ist, aber immer noch ein über die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes hinausgehender, noch nicht eingetretener Erfolg abgewendet werden kann. Diese Art der tätigen Reue ist vor allem zugelassen bei den Straftaten, die ihrem Wesen nach Vorbereitungs- oder Unternehmenshandlungen sind, aber tatbestandsmäßig zu selbständigen Delikten erhoben sind. Beispiele bilden die §§ 49 a Abs. 3 und Abs. 4 StGB (Aufforderung zum Verbrechen), § 49 Abs. 3 StGB (Mordkomplott), § 82 StGB (Hochverrat), § 89 Abs. 1 StGB (Verfassungsverrat), § 90 Abs. 3 StGB (Beeinträchtigen lebenswichtiger Anlagen u. a.), §§ 129 Abs. 4, 129 a StGB (Kriminelle Vereinigung), § 139 Abs. 3 und 4 StGB (Nichtanzeige drohender Verbrechen), §§ 204, 209 StGB (Zweikampfherausforderung und -annahme, Kartelltragen), § 316 Abs. 2 StGB (Räuberischer Angriff auf Kraftfahrer), oder die Sondertatbestände der § 158 StGB (Meineid), § 163 Abs. 2 StGB (fahrlässiger Falscheid), § 310 StGB (Brandstiftung).

Vergleicht man die einzelnen Tatbestände, so läßt sich erkennen, daß an die vom Täter zu erbringenden objektiven Leistungen jeweils verschiedene Anforderungen gestellt werden. Beim beendigten Versuch (§ 46 Nr. 2 StGB) hat der Täter bereits alles getan, was nach seiner Vorstellung zur Ausführung der Tat erforderlich ist. Hier muß er dementsprechend mehr tun, nämlich den Erfolg abwenden.

In den Fällen der formell vollendeten Delikte ist die Regelung unterschiedlich. Entweder der Täter muß den auf Grund der Verwirklichung des Tatbestandes drohenden Erfolg tatsächlich verhindern (so bei den §§ 49 Abs. 3 Nr. 1, 2, 82 Satz 1 und 89 Abs. 3, 139 Abs. 4 Satz 1, 158, 163 Abs. 2, 204, 310, 316 a Abs. 2 Satz 1 StGB) oder er muß, wenn der Erfolg ohne Zutun des Täters unterblieben ist, sich ernstlich bemüht haben, den Erfolg

StGB, nicht dagegen für § 46 Nr. 2 StGB – vgl. E c k a.a.O. S. 45 und die Fußnote auf dieser Seite. Diese Auffassung dürfte aber überholt sein – vgl. BGH 6, 87, wo der gemeinsame Grundgedanke der § 46 StGB und der § 49 a Abs. 3 u. 4, 49 b Abs. 3, 82 u. 90 Abs. 3 StGB herausgestellt wird.

abzuwenden (so bei den §§ 49 a Abs. 4, 82 S. 2, 89 Abs. 3, 209, 316 Abs. 2 Satz 2 StGB).

Ein gemeinsames Erfordernis aller Tatbestände, also sowohl des Rücktritts vom Versuch als auch des vollendeten Delikts ist, daß der Täter *freiwillig* von der weiteren Ausführung der Tat absteht bzw. den Eintritt des Deliktserfolges oder des weiteren Erfolges abwendet. Das Merkmal der Freiwilligkeit ist dabei vom Gesetz verschieden umschrieben. Beim beendigten Versuch ist „Kriterium der Unfreiwilligkeit“³⁶ die Entdeckung der Tat, ebenso bei § 310 StGB. Bei den formell vollendeten Delikten wird die Freiwilligkeit ausdrücklich hervorgehoben. Lediglich bei § 158 StGB und auch bei § 163 Abs. 2 StGB braucht die Berichtigung nicht freiwillig zu sein. Es steht der Anwendung der Vorschrift nicht entgegen, wenn erst die Gefahr der Entdeckung oder die mit Sicherheit drohende Anzeige die Berichtigung veranlaßt hat³⁷.

d) Die Selbstanzeige als Erscheinungsform der tätigen Reue

Vergleicht man mit den angeführten Erscheinungsformen der tätigen Reue die Selbstanzeige der §§ 410, 411 AO, so ist augenfällig, daß die Selbstanzeige Straffreiheit bewirkt bei *materieller Deliktsvollendung*. Dies stellt zweifellos eine Ausnahme im deutschen Strafrecht dar.

Keineswegs handelt es sich dabei um eine dem Strafrecht überhaupt fremde Erscheinung. In deutschen Partikularrechten und auch in der Gesetzgebung des Auslandes finden sich häufig Beispiele dafür, daß freiwillige Ersatzleistung bei Vermögensdelikten an den geschädigten Teil gänzlichen Straffortfall, teilweise Strafmilderung oder Strafminderung zur Folge hat³⁸.

³⁶ Schönke-Schröder a.a.O. S. 217.

³⁷ So die ständige Rechtsprechung des RG, vgl. RG 58, 184; 60, 160; 62, 304; 64, 217 und des BGH, vgl. BGH 4, 175.

Rüffelmacher a.a.O. S. 51 meint allerdings, daß auch in diesen Fällen Freiwilligkeit erforderlich sei. Man wird aber der Auffassung von Maurach Deutsches Strafrecht, Besonderer Teil, 3. Aufl. S. 616 folgen können, daß gerade bei Aussagedelikten ein erhöhtes Bedürfnis nach der Privilegierung nachträglicher Richtigstellung besteht: Weniger im Interesse des Aussagenden selbst, sondern zur Vermeidung von Fehlentscheidungen, die auf falscher Aussage beruhen. Gerade dieses besondere Interesse läßt es erklärlich erscheinen, daß das Gesetz dem Umstand, wie die Berichtigung zustande kommt, weniger Bedeutung beimißt als vielmehr dem Umstand, daß überhaupt berichtet wird.

³⁸ Vgl. die bei Schoetensack VDA II S. 472 ff. angeführten Beispiele und aus neuester Zeit § 187 Österr. StGB, wonach Straflosigkeit des Diebstahls und der Veruntreuung bei freiwilliger Wiedergutmachung des Schadens eintritt.

Für das geltende deutsche Recht haben schon Schoetensack, a.a.O., und neuerdings Dallinger³⁹ darauf hingewiesen, daß die Gerichte der freiwilligen Schadensersatzleistung bei Diebstahl usw. strafmildernde Wirkung zugestehen und diese Milderung, mit der schuldkompensierenden Kraft der Wiederherstellung des rechtmäßigen Zustands begründen. Vergleicht man nun die Selbstanzeige mit den übrigen Erscheinungsformen der tätigen Reue, so lassen sich gewisse Ähnlichkeiten sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht feststellen. Auch bei der Selbstanzeige ist, wie bei den übrigen Formen der tätigen Reue, ein positives Tun erforderlich. Diese Tätigkeit kann freilich nicht die Abwendung des Deliktserfolges zum Gegenstand haben. Sie kann, da der Deliktserfolg schon eingetreten ist, der Natur der Sache nach nur auf Wiedergutmachung des eingetretenen Schadens gerichtet sein. Der Steuerhinterzieher macht sich einer doppelten Pflichtverletzung schuldig, nämlich einer Verletzung seiner Erklärungspflicht und einer Verletzung seiner Zahlungspflicht⁴⁰. Dementsprechend muß seine tätige Reue die Beseitigung dieser beiden Pflichtverletzungen durch Nachholung der erforderlichen Erklärungen und Nachzahlung der verkürzten Beträge zum Gegenstand haben. Bei Bannbruch (401 a AO) wird die Pflicht zur Gestellung verletzt. Hier muß der Täter die Gestellungspflicht nachholen. Die Gestellung ist dann bewirkt, wenn der Täter alles getan hat, um der zur Annahme bereiten Zollstelle die Inbesitznahme der bestimmten, zu gestellenden Ware ohne weiteres zu ermöglichen⁴¹. Dementsprechend wird der Täter in der Regel anzugeben haben, wo sich die zu gestellende Ware im Inland befindet, damit die Zollstelle gegebenenfalls unter Einschaltung des Steueraufsichtsdienstes oder der Zollfahndung nunmehr die Ware in Besitz nehmen kann.

Aber auch in subjektiver Hinsicht bestehen gewisse Ähnlichkeiten der Selbstanzeige mit den übrigen Formen der tätigen Reue. Wie dargetan, ist bei einer Reihe von Erscheinungsformen der tätigen Reue die Freiwilligkeit entweder ausdrücklich im Tatbestand angeführt oder der Tatbestand enthält doch wenigstens „Kriterien der Unfreiwilligkeit“. Nicht anders verhält es sich bei der Selbstanzeige. Auch hier bildet der Umstand, daß ein Prüfer der Finanzbehörde zur steuerlichen oder steuerstrafrechtlichen Prüfung erschienen oder daß dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung einer steuerstrafrechtlichen Untersuchung eröffnet worden ist, ein Merkmal der Unfreiwilligkeit. Noch stärker kommt die Freiwilligkeit in dem in § 410 Abs. 2

³⁹ MdR 1953 S. 723 und ebenso Leipziger Kommentar S. 10.

⁴⁰ Terstegen, BuB Bl. 1 R.

⁴¹ BFH, BStBl 1959 Teil III S. 446.

AO beschriebenen Sachverhalt zum Ausdruck. Danach schließt die Kenntnis von der Entdeckung die Freiwilligkeit der Selbstanzeige aus ⁴².

In ähnlicher Weise ist die Freiwilligkeit auch in § 411 AO beschrieben. Hier wird die Freiwilligkeit dadurch ausgeschlossen, daß dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung einer steuerstrafrechtlichen Untersuchung eröffnet worden ist.

3. Die rechtspolitische Rechtfertigung der Selbstanzeige

Da die Selbstanzeige eine Erscheinungsform der tätigen Reue ist, liegt es nahe, die im allgemeinen Strafrecht entwickelten Grundsätze für die Rechtfertigung der Straflosigkeit beim Rücktritt und bei der tätigen Reue auch für die Rechtfertigung der Selbstanzeige heranzuziehen.

Nach den sog. Rechtstheorien liegt der innere Grund für die Straflosigkeit in den Fällen des § 46 StGB im Wegfall der Rechtswidrigkeit ⁴³ oder der Schuld ⁴⁴. Die sog. kriminalpolitischen Theorien suchen den Rechtsgrund für die Straflosigkeit darin, daß der Gesetzgeber dem Täter „eine goldene Brücke zum Rückzug“ bauen wollte ⁴⁵. Die Wohltat, die dem Täter im Interesse der Bewahrung des angegriffenen Rechtsgutes vor Schaden zuteil wird, ist aber keine unbedingte, sie stellt eine Belohnung für die bei dem Täter eingetretene Sinnesänderung dar ⁴⁶. Die kriminalpolitische Auffassung hat im Schrifttum überwiegend Anerkennung gefunden ⁴⁷. Ihr ist auch das RG in ständiger Rechtsprechung gefolgt ⁴⁸.

Neuerdings wird geltend gemacht ⁴⁹, daß mit kriminalpolitischen Erwägungen die Straflosigkeit des Rücktritts allein nicht zu begründen sei. Im

⁴² Hartung, a.a.O., S. 201, Ruffelmacher, a.a.O. S. 63.

⁴³ So z. B. Binding, Grundriß des Deutschen Strafrechts, 7. Aufl. S. 138, Normen I S. 117, GS Bd. 68 S. 1 (23 ff.); Schoetensack, VDA II S. 437.

⁴⁴ Vor allem Zachariae, Die Lehre vom Versuche der Verbrechen, 2. Teil S. 240 ff., zitiert nach Eck, a.a.O. S. 16, Fußnote 22.

⁴⁵ Liszt-Schmidt, Lehrbuch des Deutschen Strafrechts, 25. Aufl. S. 305, Allfeld in Festgabe für Frank II S. 74 (76).

⁴⁶ Oetker, GS Bd. 70 S. 321, 358, 359; ebenso Allfeld, a.a.O. S. 76.

⁴⁷ Vgl. Mezger, Strafrecht, Ein Lehrbuch 3. Aufl. S. 403.

⁴⁸ RG 3, 249; 14, 23; 39, 39; 42, 294; 47, 360; 56, 150, 210; 71, 319; 72, 349; 73, 60.

⁴⁹ Bockelmann, NJW 1955 S. 1417, 1419; Jeschek, MdR 1955, S. 563 und vor allem Welzel, Das Deutsche Strafrecht, 5. Aufl. S. 161: „Der wahre Sinn der Privilegierung des Zurücktretenden liegt in der Geringfügigkeit seiner Schuld, die sich in Rücktritt zeigt“.

Anschluß an die Rechtsprechung des BGH⁵⁰ wird die Straflosigkeit damit gerechtfertigt, daß eine Strafe sich erübrige, weil der verbrecherische Wille nicht so stark gewesen sei, wie er zum Durchbruch der Tat erforderlich gewesen wäre und die im Vorsatz zum Ausdruck gekommene Gefährlichkeit sich nachträglich als geringer erweise. Unter Einbeziehung der tätigen Reue auch bei den formell vollendeten Delikten wird in BGH 6, 87 ausgeführt, daß das Gesetz in verschiedenen Vorschriften den Willen zu erkennen gebe, bei freiwilligem Abstehen von einem strafbaren Tun Straflosigkeit zu gewähren, wenn auf diese Weise der Eintritt des Erfolges verhindert wird. Der den Täter treffende Schuldvorwurf könne auf diese Weise so weit gemindert werden, daß ein Sühnebedürfnis nicht mehr bestehe. Zudem verlange auch der von der Strafrechtsordnung verfolgte Zweck, das Gemeinschaftsleben vor Störungen zu bewahren, daß Handlungen des Täters gefördert würden, die der Abwendung des rohen Schadens dienten.

Der tätigen Reue in Form der Wiedergutmachung nach materiell vollendetem Delikt, wie sie verschiedenen ausländischen Rechten bekannt ist⁵¹, ist straftilgende oder -mildernde Kraft im wesentlichen deshalb zuerkannt worden, weil in dem vom Verbrecher aus eigenem Antrieb geleisteten Ersatz ein Beweis für die geringe Intensität seines verbrecherischen Entschlusses gefunden werden kann oder weil im Regelfall die Wiedergutmachung als lohnenswerte Tat erscheint. In dem letzteren Fall wird gegen eine verwirkte Schuld eine dem Recht erwünschte Handlung aufgerechnet mit dem Ergebnis, daß die Strafe ganz oder teilweise erlassen wird⁵².

Zusammenfassend läßt sich demnach feststellen, daß die tätige Reue im Fall des § 46 Nr. 2 StGB, in denen des Rücktritts vom formell vollendeten Delikt und auch in der Form der Wiedergutmachung nach materiell vollendetem Delikt im wesentlichen auf den gleichen rechtspolitischen Gedanken beruht.

Die dargestellten Rechtfertigungsgründe lassen sich zwanglos auch auf die Selbstanzeige anwenden⁵³. Auch hier ist die vom Gesetz vorgeschriebene Wiedergutmachungshandlung eine lohnenswerte Tat. Die Beseitigung des durch die Steuervergehen verursachten Schadens, nämlich der Steuerverkürzungen, erscheint im öffentlichen, finanzpolitischen Interesse als wünschens-

⁵⁰ BGH 9, 52.

⁵¹ Schoetensack, a.a.O., S. 468.

⁵² Schoetensack, a.a.O., S. 470.

⁵³ Bedenklich Terstegen, BuB Bl. 3, der meint, es stelle eine einzigartige Ausnahme dar, daß man Straflosigkeit durch Selbstanzeige für die vollendete Tat überhaupt beibehalten habe.

und lohnenswert. Denn der Staat ist zur Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben auf alle ihm zustehenden Abgaben angewiesen. Diese können ihm jedoch nur auf Grund richtiger Steuererklärungen zufließen. Gerade an der Nachholung der richtigen Steuererklärung besteht daher ein besonderes Interesse. Hinzu kommt aber noch ein anderer Gesichtspunkt. Steuererklärungen sind in der Regel periodisch abzugeben, wobei die Steuererklärung für den nachfolgenden Zeitraum meist auf der für den vorhergehenden beruht⁵⁴. Darüber hinaus hängen Steuererklärungen auch sachlich zusammen, so daß eine unrichtige Steuererklärung meist mehrere andere unrichtige zur Folge hat. Es führt deshalb die Berichtigung einer unrichtigen Steuererklärung zur Berichtigung weiterer unrichtiger Erklärungen. Damit werden oft erhebliche, bisher verheimlichte Steuerquellen erschlossen⁵⁵. Gleichzeitig wird damit der Steuerwahrheit und -klarheit und nicht zuletzt auch der Steuergerechtigkeit gedient. Der Steuergerechtigkeit vor allem dadurch, daß nunmehr die Gleichheit der Besteuerung wiederhergestellt und alle aus der Ungleichheit der Besteuerung sich ergebenden Folgen (ungleiche Lastenverteilung, Wettbewerbsvorsprung) beseitigt werden. Die in Aussicht gestellte Strafflosigkeit als Anreiz⁵⁶, die falschen Angaben zu berichtigen und die verkürzten Steuern nachzuzahlen, ist nicht nur kriminalpolitisch von Bedeutung. Die in Aussicht gestellte Strafflosigkeit ist auch ein Mittel, die Steuerwilligkeit und damit gleichzeitig die sich darauf aufbauende Steuermoral zu fördern⁵⁷.

4. Die Entstehungsgeschichte

Die Erkenntnis, daß jedes Gesetz das Ergebnis eines geschichtlichen Werdeprozesses ist und mit diesem, solange es besteht, organisch verbunden

⁵⁴ Ebenso BGH, BStBl I 1953 S. 107 (108 linke Spalte).

⁵⁵ Darauf weist mit Recht RG, RStBl 1942 S. 865 hin. Unverständlich daher Terstegen, BuB Bl. 3 mit der Auffassung, daß die Selbstanzeige finanzpolitisch nicht zu rechtfertigen sei.

⁵⁶ Bayer. ObLG, NJW 1954 S. 244 (245).

⁵⁷ Auf den Zusammenhang zwischen Recht und Moral weist Del Vecchio, Lehrbuch der Rechtsphilosophie, 2. Auflage Basel 1951 S. 372/373, wenn er ausführt, daß „Das Recht für sich allein nicht genügt, um das menschliche Handeln zu leiten, sondern der Ergänzung durch die Moral bedarf“. Ferner Mattern, Treu und Glauben im Steuerrecht, Stuttgart 1958 S. 1, 11, derselbe NJW 1951 S. 937. Ähnlich auch Eck, a.a.O. S. 18, 19, der insoweit von einer „Komplementärfunktion“ (S. 15) der Selbstanzeige gegenüber der starken Betonung der Generalprävention im Steuerstrafrecht spricht. Im Ergebnis gleich Gebhardt, Die straffbefreiende Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, Diss. München 1951 S. 4.

bleibt⁵⁸, gibt Veranlassung, auch auf die Entstehungsgeschichte der Selbstanzeige einzugehen.

a) Die Zeit vor dem Inkrafttreten der AO

Bestimmungen über die Selbstanzeige finden sich schon in verschiedenen partikularen Steuergesetzen. So war im bayerischen Einkommensteuergesetz vom 19. 5. 1881 (GVBl S. 441) und vom 9. 6. 1899 (GVBl 1899 Beil. IX zu Nr. 28 S. 227) in Art. 66 bzw. 68 Abs. 3 die Berichtigung unrichtiger oder unvollständiger Angaben vor Einleitung eines Strafverfahrens bzw. vor Anzeige oder vor Vornahme einer amtlichen Handlung zum Zwecke der Einleitung des Strafverfahrens mit der Wirkung möglich, daß an Stelle der Hinterziehungsstrafe in Höhe des 5–10fachen Betrages „derjenigen Jahressteuer, deren Hinterziehung unternommen wurde“ eine Ordnungsstrafe bis zu 100 DM trat.

Demgegenüber ist die Regelung des § 66 Abs. 3 des preuß. Einkommensteuergesetzes vom 24. 6. 1891 (pr. GS S. 175) bemerkenswert: „Derjenige Steuerpflichtige, welcher, bevor eine Anzeige erfolgt oder eine Untersuchung eingeleitet ist, seine Angabe an zuständiger Stelle berichtigt oder ergänzt bzw. das verschwiegene Einkommen angibt und die vorenthaltene Steuer in der ihm gesetzten Frist entrichtet, bleibt straffrei.“ Ähnlich lautende Bestimmungen enthielten § 79 Abs. 3 des preußischen Kommunalabgabengesetzes vom 14. 7. 1893 (Pr. GS S. 152) und § 43 Abs. 3 des preuß. Ergänzungsteuergesetzes vom 14. 7. 1893 (Pr. GS S. 134).

Auch den früheren Reichssteuergesetzen war die Selbstanzeige bekannt. So lautete z. B. § 50 Abs. 2 des Erbschaftsteuergesetzes vom 3. 6. 1906 (RGBl S. 654): „Eine Bestrafung findet jedoch nicht statt, wenn der Verpflichtete vor erfolgter Strafanzeige oder bevor eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist, aus freien Stücken seine Angaben berichtigt.“ In gleicher Weise lautete § 50 Abs. 3 des Zuwachssteuergesetzes vom 14. 2. 1911 (RGBl S. 33). Ferner ist hier noch anzuführen § 79 des Besitzsteuergesetzes vom 3. 7. 1913 (RGBl S. 524) mit der folgenden Fassung: „Straffrei bleibt, wer seine unrichtigen oder unvollständigen Angaben, bevor eine Anzeige erstattet oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist, bei der Steuerbehörde berichtigt oder ergänzt und die gefährdete Steuer, soweit sie bereits fällig ist, entrichtet“. Auf diese Regelung verweisen § 59 des Gesetzes über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag vom 3. 7. 1913 (RGBl S. 505) und § 35 des Kriegssteuergesetzes vom 21. 6. 1916 (RGBl S. 561)

⁵⁸ StGB (Leipziger Kommentar) 8. Aufl. S. 1.

und § 29 des Gesetzes über eine Kriegsabgabe vom 10. 9. 1919 (RGBl S. 1579).

Die angeführten Bestimmungen sind alle von einer gewissen Ähnlichkeit sowohl hinsichtlich der Selbstanzeigebehandlung (Berichtigen oder Ergänzen der unvollständigen Angaben) als auch hinsichtlich der Gründe, die die Straffreiheit ausschließen (Erstattung einer Anzeige, Einleitung einer Untersuchung). Eine weitere Voraussetzung der Straffreiheit bildet schließlich nach der Regelung für Preußen und im Reich die Nachentrichtung der Steuer innerhalb der gesetzten Frist.

b) Die Zeit nach dem Inkrafttreten der AO

Unter diesen Umständen konnte die Reichsabgabenordnung vom 13. 12. 1919 (RGBl 1919 S. 1993) eine feststehende Einrichtung des deutschen Steuerrechts übernehmen. Die Regelung der AO § 374 a.F., § 410 in der Neubekanntmachung der Reichsabgabenordnung vom 22. 5. 1931 (RGBl I S. 161) blieb bis zum Jahre 1939 sachlich unverändert in der ursprünglichen Fassung bestehen. Die Möglichkeit, durch Selbstanzeige Straflosigkeit zu erlangen, war danach für die Steuerhinterziehung, die fahrlässige Steuerverkürzung (§ 402 AO) und für die Vergehen gegen die §§ 407–409 AO a.F. gegeben.

Durch die Verordnung vom 4. 7. 1939 (RGBl I S. 1181) wurden die Tatbestände des Bannbruchs und des schweren Schmuggels aus dem Vereinszollgesetz in die AO übernommen und die §§ 407–409 AO (Verletzung von Auskunft- und Anzeigepflichten durch Dritte) aufgehoben. § 410 Abs. 1 AO wurde dieser Rechtslage dadurch angepaßt, daß nunmehr die Vergehen gegen § 401 AO (Bannbruch) und § 401 b AO (gewerbsmäßiger, bandenmäßiger und gewaltsamer Schmuggel) in die Reihe der Vergehen aufgenommen wurden, für die bei Selbstanzeige Straflosigkeit zugesichert wurde. Der § 410 hatte demnach folgenden Wortlaut:

„(1) Wer in den Fällen der §§ 396, 401 a, 401 b und 402, bevor er angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist (§ 441 Abs. 2), unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt zu sein, berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bleibt insoweit straffrei. Sind in den Fällen der §§ 396, 401 b und 402 Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen worden, so tritt die Straffreiheit nur ein, wenn der Täter die Summe, die er schuldet, nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet.

(2) Wird die im § 117 vorgeschriebene Anzeige rechtzeitig und ordnungsgemäß erstattet, so werden diejenigen, welche die dort bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtige oder unvollständige Erklärungen abgegeben haben,

dieserhalb nicht strafrechtlich verfolgt, es sei denn, daß vorher gegen sie Strafanzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet worden ist.“

In dieser Fassung hat § 410 bis zum 31. 12. 1952 in Württemberg-Hohenzollern, Südbaden und Berlin weiter gegolten.

Im ehemaligen Vereinigten Wirtschaftsgebiet wurde die Vorschrift durch das Zweite Gesetz zur Vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20. 4. 1949 (WiGBl S. 69), in Kraft seit dem 30. 5. 1949, wie folgt neu gefaßt:

„(1) Wer in den Fällen der §§ 396, 401 a, 401 b und 402, bevor ihm die Einleitung einer Untersuchung gegen ihn durch die Steuerbehörde eröffnet worden ist, unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bleibt insoweit straffrei. Sind in den Fällen der §§ 396, 401 b und 402 Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen, so tritt Straffreiheit nur ein, wenn der Täter die Summe, die er schuldet, nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet.“

(2) Wird die im § 117 vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsgemäß erstattet, so werden diejenigen, welche die dort bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben haben, dieserhalb nicht strafrechtlich verfolgt, es sei denn, daß ihnen vorher die Einleitung einer Untersuchung durch die Steuerbehörde eröffnet worden ist.“

Diese Fassung hat nach Schaffung der Bundesrepublik auch noch das Land Rheinland-Pfalz (Gesetz vom 6. 9. 1949, GVBl I S. 469) übernommen. Es ist offensichtlich, daß die Neufassung für den Steuerpflichtigen wesentlich günstigere Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige geschaffen hat. Durch eine Anzeige und durch die bloße Einleitung der Untersuchung waren nunmehr eine Selbstanzeige nicht ausgeschlossen. Die Straffreiheit entfiel erst dann, wenn die Einleitung der Untersuchung dem Täter eröffnet worden war. Die Neufassung wirkte sich in der Praxis ungünstig aus⁵⁹. Sie führte weder zu der erwarteten Hebung der Steuermoral, noch zu einer Erhöhung der Staatseinnahmen, sondern bewirkte eher das Gegenteil. Aus diesem Grunde und wegen des uneinheitlichen Rechtszustandes erhielten durch Gesetz vom 7. 12. 1951 (BGBl I S. 941) die §§ 410, 411 mit Wirkung vom 1. 1. 1952 die nunmehr geltende Fassung.

⁵⁹ Staatssekretär Hartmann in der 159. Sitzung des Deutschen Bundestags (Stenographische Berichte, Bd. 8 S. 6349) und Abgeordneter Dr. Mießner in der 154. Sitzung des Deutschen Bundestags (Stenographische Berichte, Bd. 9 S. 7160), amtl. Begründung zur Änderung des § 410 AO (BT-Drucks. Nr. 2395).

II. Besonderer Teil

1. ABSCHNITT

Überblick und sachlicher Geltungsbereich

1. Allgemeiner Überblick über die Bestimmungen der Selbstanzeige

Bestimmungen über die Selbstanzeige enthält die AO in den §§ 410, 411 und 406 Abs. 2. Im § 410 AO ist die Selbstanzeige für das vorsätzliche Delikt, die Steuerhinterziehung und den Bannbruch, im § 411 AO für die fahrlässige Steuerverkürzung geregelt. Für den Tatbestand der Steuergefährdung enthält § 406 Abs. 2 AO eine dem § 410 AO entsprechende Vorschrift.

Im Aufbau des Tatbestandes unterscheidet das Gesetz zwischen der eigentlichen Selbstanzeigehandlung und den Voraussetzungen der Straffreiheit bzw. den Gründen, die die Straffreiheit ausschließen⁶⁰.

Die Selbstanzeigehandlung besteht grundsätzlich darin, daß unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachgeholt werden (§§ 410 Abs. 1, 411 Abs. 1 AO). Ähnlich sind auch die in § 406 Abs. 2 AO angeführten Selbstanzeigehandlungen beschrieben.

In den Fällen der Selbstanzeige bei vorsätzlicher oder fahrlässiger Steuerhinterziehung ist jedoch zu der Selbstanzeigehandlung noch eine weitere Handlung erforderlich, nämlich, daß der Täter die geschuldete Summe nach ihrer Fristsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet (§§ 410 Abs. 3, 411 Abs. 2 AO). Terstegen⁶¹ bezeichnet diese beiden Voraussetzungen als objektive Bedingungen der Straffreiheit. Sie müssen beide vorliegen, damit der Anspruch auf Straffreiheit begründet wird. Wird nur teilweise berichtet oder nur teilweise bezahlt, so tritt Straffreiheit nur insoweit ein⁶².

⁶⁰ BGH, DStZ B 1953 S. 10; Mattern, DStZ A 1950 S. 353.

⁶¹ Steuerstrafr. S. 120.

⁶² RG 73, 368.

Die Voraussetzungen der Straffreiheit sind verschieden, je nachdem es sich um eine Selbstanzeige nach § 410 AO, nach § 411 oder nach § 406 Abs. 2 AO handelt.

Bei § 410 wird die Straffreiheit ausgeschlossen durch

- a) das Erscheinen eines Prüfers der Finanzbehörde zur steuerlichen oder steuerstrafrechtlichen Prüfung,
- b) die Einleitung einer steuerstrafrechtlichen Untersuchung und deren Eröffnung an den Täter oder seinen Vertreter,
- c) die Tatsache, daß der Täter im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung wußte oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen mußte, daß die Tat bereits entdeckt war.

Bei der Selbstanzeige nach § 411 AO wird die Straffreiheit lediglich durch den unter b), bei der nach § 406 Abs. 2 AO lediglich durch den unter c) angeführten Grund ausgeschlossen.

Den Grundtatbestand der Selbstanzeige enthält § 410 Abs. 1–4 AO. Er soll zunächst den Gegenstand der Untersuchung bilden. In einem weiteren Abschnitt sollen dann die Sonderformen der Selbstanzeige, soweit sie gegenüber dem Grundtatbestand Besonderheiten aufweisen, erörtert werden.

2. Der sachliche Geltungsbereich

Eine Selbstanzeige ist nach dem Wortlaut des § 410 AO nur möglich in den Fällen der Steuerhinterziehung (§ 396 AO) und des Bannbruchs (§ 401 a AO). Selbstanzeige kann ferner getätigt werden in den Fällen der Monopolhinterziehung (§§ 119–121 BrtWMG). Dies ergibt sich ohne weiteres daraus, daß nach § 128 BrtWMonG die Vorschriften über das Steuerstrafrecht entsprechend anzuwenden sind, soweit nicht in diesem Gesetz etwas anderes vorgeschrieben ist. Eine besondere Vorschrift über die Selbstanzeige enthält das Branntweinmonopolgesetz nicht. An der entsprechenden Anwendung des § 410 AO hat sich auch nichts dadurch geändert, daß durch das Gesetz zur Änderung des Gesetzes über das Branntweinmonopol vom 21. 10. 1948 (WiGBl 1948 S. 103) Branntweinsteuer und Branntweinaufschlag zu Verbrauchsteuern im Sinne der AO erklärt worden sind. Damit würden für diese Steuern wie für alle Verbrauchsteuern die strafrechtlichen Vorschriften der AO an sich unmittelbar gelten. Für Monopolvergehen stellen aber die §§ 119 ff. BrtWMonG spezielle Bestimmungen dar⁶³. Unmittelbar werden jedoch die Bestimmungen des § 410 angewendet beim Monopolausgleich, bei

⁶³ Fuchs, Handbuch des Steuerstrafrechts und Steuerstrafverfahrensrechts S. 98; Troeger-Meyer, a.a.O. S. 125.

der zur Zeit nicht erhobenen Branntweinersatzsteuer und der Essigsäuresteuer (§§ 151 Abs. 2, 159 a–159 f, 160 BrtWMonG). Die unterschiedliche Regelung findet darin ihre Erklärung, daß die Hinterziehung von Branntweinsteuer und Branntweinaufschlag hinsichtlich der Handlung, der Kausalität und des Erfolges in §§ 119–121 BrtWMonG eine eigene systematische Regelung erfahren haben, während dies bei den anderen angeführten Abgaben nicht der Fall ist ⁶⁴.

Fraglich ist, ob § 410 AO auch anzuwenden ist auf den Versuch der Steuerhinterziehung (§ 397 AO). Im Schrifttum wird dies allgemein bejaht ⁶⁵. Dieser Auffassung ist beizutreten, weil der Versuch der Steuerhinterziehung im Verhältnis zur vollendeten Hinterziehung keinen neuen selbständigen Tatbestand des Steuerstrafrechts darstellt. Der Versuch ist lediglich eine besondere Erscheinungsform der Hinterziehung. Hinzu kommt außerdem, daß die für die Vollendung angedrohte Strafe auch für den Versuch gilt (§ 397 Abs. 2 AO). Die Frage, in welchem Verhältnis § 410 AO zu § 46 StGB steht, soll später behandelt werden (vgl. II. Teil 7. Abschnitt unter 1).

Nach seinem Wortlaut findet § 410 AO keine Anwendung auf den rückfälligen Steuerhinterzieher (§ 404 AO). Im älteren Schrifttum ist dies jedoch mit der Begründung bejaht worden, daß sich die gewöhnliche Steuerhinterziehung und die Hinterziehung im Rückfall im Tatbestand gleichen und sich lediglich durch Art und Maß der Bestrafung unterscheiden ⁶⁶. Dies ist zwar an sich richtig. Die Neufassung der Bestimmungen über die Selbstanzeige durch das Gesetz vom 7. 12. 1951 zwingt jedoch zu einer anderen Betrachtung. In der Neufassung sind nämlich, anders als in den früheren Fassungen, die Formen des gewerbsmäßigen, bandenmäßigen und gewaltsamen Schmuggels (§ 401 b AO) nicht mehr aufgeführt. Bei der Gewerbsmäßigkeit usw. handelt es sich ebenso wie beim Rückfall um Tatumstände, deren Kennntnis und Voraussicht zum Vorsatz gehört ⁶⁷. Gewerbsmäßigkeit usw. und Rückfall sind auch insofern gleich, als sie zu den besonderen persönlichen Eigenschaften oder Verhältnissen im Sinne des § 50 Abs. 2 StGB gehören, welche die Strafe schärfen, weil sie beide eine erhöhte Schuld begründen. Hat aber nun der Gesetzgeber entgegen der früheren Regelung gerade diese, eine erhöhte Schuld begründenden, qualifizierten Formen der Zollhinterziehung, die ja auch eine Steuerhinterziehung ist, und des Bannbruchs von der Selbst-

⁶⁴ Ähnlich Troeger-Meyer S. 131.

⁶⁵ Hartung, a.a.O. S. 194; Mattern, Steuerstrafrecht I S. 25; Troeger-Meyer, a.a.O. S. 254.

⁶⁶ Cattien, a.a.O. S. 237; Edk, a.a.O. S. 25.

⁶⁷ Für den Rückfall RG 54, 274.

anzeige ausgeschlossen, so ist es nicht angängig, den in gleicher Weise durch eine erhöhte Schuld gekennzeichneten rückfälligen Hinterzieher in den Genuß der Vergünstigung des § 410 AO kommen zu lassen⁶⁸.

Nicht anzuwenden ist § 410 AO auf Steuerhehlerei (§ 403 AO)⁶⁹, auf Begünstigung (§ 398 AO), auf die Steuerzeichendelikte (§ 405 AO) und auf die Verletzung des Steuergeheimnisses (§ 412 AO). Der Grund dafür liegt zunächst einmal darin, daß bei diesen Delikten ein Berichtigen oder Ergänzen oder Nachholen von Angaben im Sinne der §§ 410, 411 nicht möglich ist. Zum anderen handelt es sich bei diesen Delikten nicht um echte Steuervergehen in dem Sinne, daß sie die Verletzung von Pflichten zum Gegenstand haben, die die Steuergesetze im Interesse der Besteuerung auferlegen⁷⁰. Die Beseitigung gerade der Folgen solcher Pflichtverletzungen erstrebt aber § 410 AO.

Die Selbstanzeige ist nicht dadurch ausgeschlossen, daß Vergehen anderer Art in Tatmehrheit mit den in § 410 AO erwähnten Steuervergehen begangen sind. Z. B. Zusammentreffen von Steuerhinterziehung und Verstoß gegen Straßenverkehrszulassungsordnung oder Urkundenfälschung. In diesen Fällen kann hinsichtlich der Steuerhinterziehung Straffreiheit durch Selbstanzeige erlangt werden. Umgekehrt hat aber der Ausschluß der Strafbarkeit des Steuervergehens durch die Selbstanzeige nicht auch etwa den Ausschluß der Strafbarkeit einer damit in Zusammenhang stehenden allgemeinen Straftat zur Folge⁷¹.

2. ABSCHNITT

Die Selbstanzeigebehandlung

1. Die Berichtigung

a) Form und Inhalt der Berichtigung

Die vorzunehmende Handlung besteht darin, daß der Täter „unrichtige oder unvollständige Angaben . . . berichtigt oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt“. Die Ausdrucksweise des Gesetzes ist dabei offensichtlich abgestellt auf das den § 396 AO und § 401 AO zugrunde liegende Verhalten des Täters. Hat der Täter durch unrichtige Angaben Steuern verkürzt, so

⁶⁸ A. A. Hartung, a.a.O. S. 194 mit der Begründung, daß der Rückfall (anders als die im § 401 b AO aufgeführten Erschwerungsgründe) nicht die Schuldfrage, sondern lediglich den Strafausspruch berühre.

⁶⁹ So ausdrücklich RG 56, 11.

⁷⁰ Troeger-Meyer, a.a.O. S. 22.

⁷¹ BGH, BStBl 1959 I S. 18; Barske-Gapp, a.a.O. S. 83.

muß er diese nunmehr durch richtige, der Wahrheit entsprechende Angaben ersetzen. Hat er eine Verkürzung durch unvollständige Angaben bewirkt, so muß er diese nun ergänzen, hat er schließlich pflichtwidrig Angaben unterlassen, so muß er diese nachholen. Alle drei Handlungsweisen lassen sich unter den Oberbegriff „Berichtigung“ zusammenfassen.

Eine wirksame Berichtigung bedarf keiner Form, d. h. sie kann schriftlich oder mündlich abgegeben werden. Bei mündlichen Berichtigungen wird es sowohl im Interesse des Steuerpflichtigen als auch des Finanzamts liegen, eine Niederschrift aufzunehmen, um spätere Beweisschwierigkeiten auszuräumen.

Die Selbstanzeige muß jedoch inhaltlich von gewisser Beschaffenheit sein. Die Erklärung („tätige Reue“ zu üben oder „Selbstanzeige“ zu erstatten), stellt für sich allein keine wirksame Berichtigung dar ⁷². Auch genügt es nicht, die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der abgegebenen Steuererklärung anzuerkennen ⁷³. Schließlich reicht es auch nicht aus, wenn auf Grund neuer, aber ebenfalls unrichtiger Angaben die Steuerbehörde durch eigene Ermittlungen den wahren Sachverhalt aufklärt ⁷⁴. Von einer Selbstanzeige kann endlich auch dann nicht die Rede sein, wenn jemand die verkürzten Beträge stillschweigend nachzahlt. Denn damit werden unterlassene Angaben nicht so, wie sie richtigerweise hätten gemacht werden müssen, nachgeholt ⁷⁵.

Zu einer wirksamen Berichtigung ist vielmehr erforderlich, daß der Steuerpflichtige seine Fehler nach Art und Umfang offenbart und von seinem Standpunkt aus, so wie er die Sachlage beurteilt, mit seinen Auskünften und den von ihm beigebrachten oder bezeichneten greifbaren Unterlagen dem Finanzamt eine bisher verschlossene Steuerquelle eröffnet ⁷⁶. Der Steuerpflichtige oder sein Beauftragter müssen einen wesentlichen Beitrag dazu leisten, daß nunmehr die Steuer richtig festgesetzt werden kann ⁷⁷. Wie nun dieser Beitrag beschaffen sein muß, wird für jeden Fall verschieden sein. Jedenfalls muß auf Grund der neuen Angaben des Steuerpflichtigen die Steuerbehörde in der Lage sein, die Steuer richtig zu veranlagern. Der Steuerpflichtige muß also nunmehr seinen Gewinn, seinen Umsatz, sein Vermögen richtig angeben oder zumindest die für die Besteuerungsgrundlage (z. B. Einkommen, Um-

⁷² BGH, BStBl 1953 I S. 107, 108.

⁷³ RG, 59 S. 116, 118; 70, 350.

⁷⁴ RG, 56, 341.

⁷⁵ RG, RStBl 1938 S. 1133.

⁷⁶ BGH, BStBl 1953 I S. 109 (110); Mattern, DStZ A 1950 S. 154; 353 - sog. Materiallieferungstheorie.

⁷⁷ BGH 3, 373, BGH BStBl 1954 I S. 528.

satz, Vermögen) maßgebenden Umstände (Höhe der Einnahmen und Ausgaben, Zahl und Höhe der Umsätze, Vermögensarten und deren Höhe, Rechnungspreis und Preisnachlässe beim Zollwert) der Steuerbehörde mitteilen. Ist der Steuerpflichtige nicht in der Lage, genaue Angaben zu machen, so muß das von ihm gelieferte Material auf einer pflichtgemäßen Schätzung beruhen ⁷⁸.

Für eine wirksame Berichtigung ist es dagegen nicht erforderlich, daß die Steuerbehörde ohne jede eigene Aufklärungstätigkeit die nachzufordernde Steuer alsbald festsetzen kann. Eine wirksame Berichtigung liegt vielmehr auch dann noch vor, wenn die zahlenmäßige Berechnung der Steuerschuld noch eine gewisse eigene Aufklärung durch das Finanzamt erfordert, sei es z. B. durch Beiziehung früherer Steuervorgänge oder durch Anfragen an Stellen, die ihm gegenüber zur Auskunft verpflichtet oder bereit sind ⁷⁹.

Besteht Klarheit über den Inhalt der Berichtigung, so kann im Einzelfalle dennoch zweifelhaft sein, wann eine Berichtigung vorliegt. Denn nicht in jedem Falle wird die Selbstanzeige sich so darstellen, daß der Steuerpflichtige ein mit „Selbstanzeige“ überschriebenes Schriftstück dem FA einreicht, worin alle unrichtigen Angaben berichtigt bzw. ergänzt und die unterlassenen Angaben nachgeholt werden. Meist wird es sich um eine Mehrzahl von Handlungen und Erklärungen sowohl des Steuerpflichtigen als auch seines Bevollmächtigten handeln. Sie alle sind in ihrer Gesamtheit dahin zu würdigen, ob sie als eine Berichtigung anzusehen sind. So kann z. B. der freiwillig gestellte Antrag auf finanzamtliche Betriebsprüfung in Verbindung mit dem Hinweis auf die Höhe der Umsätze eines gleichartigen Betriebes und sonstigen Auskünften und Aufklärungshilfen während der Betriebsprüfung als eine Berichtigung im Sinn des § 410 AO angesehen werden ⁸⁰.

Unter diesen Umständen kann es nicht zweifelhaft sein, daß die bloße Anerkennung des von einem amtlichen Betriebsprüfer erarbeiteten Tatsachenmaterials keine Berichtigung in dem eben erörterten Sinne sein kann, weil der Steuerpflichtige keine eigene Tätigkeit in Richtung einer Berichtigung und Ergänzung der bisherigen Angaben entfaltet hat ⁸¹.

Dem steht jedoch nicht entgegen, daß der Steuerpflichtige bei seiner Berichtigung, d. h. bei der von ihm zu entfaltenden Tätigkeit die Ergebnisse einer Betriebsprüfung verwertet ⁸².

⁷⁸ Terstegen, BuB Bl. 5.

⁷⁹ RG, 70, 350, 351, BGH BStBl 1953 I S. 107, 109.

⁸⁰ BGH, BStBl 1953 I S. 109.

⁸¹ BGH 3, 373 (375 unter d); BGH, BStBl 1954 I S. 528.

⁸² BGH 3, a.a.O.; BGH, BStBl 1954 I, a.a.O.

b) Besondere Fälle der Berichtigung

aa) Die teilweise Berichtigung

Liefert der Steuerpflichtige Tatsachen, die nur eine teilweise Berichtigung oder Ergänzung darstellen, so bleibt die Tatsache bestehen, daß die Steuererklärung im übrigen unrichtig oder unvollständig war. Nach dem Wortlaut des § 410 AO bleibt jedoch der Täter nur insoweit straffrei, als er Angaben berichtigt, ergänzt oder nachholt. Soweit dies nicht der Fall ist, bleibt er strafbar. Dabei ist es rechtlich belanglos, ob der Steuerpflichtige schuldhaft unzulängliche Angaben gemacht hat⁸³.

In diesem Zusammenhang gehört auch die Frage, ob eine Berichtigung aus dem Grunde unvollständig ist, weil der Steuerpflichtige sich weigert, dem FA die Partner von OR-Geschäften anzugeben, die er in seiner Selbstanzeige als von ihm abgeschlossen geoffenbart hat. Die Frage wird dahin zu beantworten sein, daß der Steuerpflichtige nach § 410 AO nur verpflichtet ist, seine eigenen unrichtigen Angaben zu berichtigen oder zu ergänzen. Allerdings muß die Richtigkeit der Angaben durch das Finanzamt nachprüfbar sein. Läßt sich dies allein auf Grund der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen ermöglichen, so wird auch mit Rücksicht auf den Sinn und Zweck des § 410 AO, nämlich bisher nicht bekannte Steuerquellen zu erschließen und die Steuerpflichtigen ohne Gefahr der Bestrafung wieder steuerehrlich zu machen, die Straffreiheit nicht zu versagen sein⁸⁴.

bb) Die Berichtigung bei Börsenumsatz-, Wechsel- und Tabaksteuer

Es könnte zweifelhaft sein, ob die Selbstanzeige bei der Börsenumsatzsteuer, der Wechsel- und der Tabaksteuer, bei denen die Hinterziehung durch Nichtverwendung oder nicht richtige Verwendung von Steuermarken oder Steuerzeichen begangen wird, mit Rücksicht auf diese besondere Begehungsform anders beschaffen sein müßte. Troeger-Meyer⁸⁵ vertreten die Auffassung, daß in diesen Fällen die Berichtigung durch eine Anzeige nach § 165 e AO zu erfolgen habe. Eine solche Anzeige kann aber nur dann eine wirksame Berichtigung darstellen, wenn damit zugleich der Steuerbehörde das Material geliefert wird, mit dessen Hilfe die Steuerbehörde, ohne dabei auf den weiteren guten Willen des Steuerpflichtigen angewiesen zu sein und ohne langwierige Nachforschungen anstellen zu müssen, nunmehr die hinterzogene

⁸³ RG 59, 115 (118).

⁸⁴ Fließbach, StuW 1955 Sp. 275 (276) BFH, BStBl 1955 III S. 30, hat entschieden, daß der Steuerpflichtige im Steueraufsichtsverfahren nicht verpflichtet ist, die Partner seiner ORR-Geschäfte dem FA zu benennen. Kaatz, FR 1955 S. 378.

⁸⁵ a.a.O. S. 259.

Steuer nachfordern kann. Es muß also z. B. die Menge der mit unzutreffenden Steuerzeichen versehenen Tabakwaren, Anzahl und Höhe der unzutreffend versteuerten Börsenumsätze, Anzahl der ausgehändigten Wechsel und die Höhe der unzutreffend versteuerten Wechselsummen angegeben werden. Es werden also bei diesen Steuern die gleichen Anforderungen an die Selbstanzeigebehandlung zu stellen sein wie bei den anderen Steuern auch.

cc) Die Berichtigung durch den Teilnehmer

Eine weitere Frage ist es, ob etwa für die Berichtigung des Teilnehmers (Anstifters oder Gehilfen) etwas anderes gilt als für die Berichtigung des Täters. Auch hier meinen Troeger-Meyer⁸⁶, daß es für die Selbstanzeige des Teilnehmers inhaltlich genüge, wenn er dem Finanzamt anzeige, durch welche Handlung und zu welcher Haupttat des Täters er Anstiftung oder Beihilfe geleistet habe, um dadurch das Finanzamt in die Lage zu versetzen, die betreffenden steuerlichen Tatbestände zu ermitteln und die Steueransprüche festzusetzen und gewährte oder belassene Steuervorteile rückgängig zu machen. Wenn in einer solchen Anzeige der Teilnehmer seine und des Täters Handlungen und Fehler nach Art und Umfang offenbart und mit seinen Angaben und den von ihm zwar nicht beigebrachten, aber doch wohl bezeichneten Unterlagen dem Finanzamt eine bisher verschlossene Steuerquelle eröffnet, die Steuer dadurch, wenn auch nach einer gewissen eigenen Aufklärungstätigkeit des Finanzamts richtig festgesetzt werden kann, so hat er damit einen wesentlichen Beitrag im Sinn des erörterten Begriffs einer wirklichen Berichtigung geleistet. Es besteht daher keine Veranlassung für die Berichtigung des Teilnehmers, besondere Voraussetzungen aufzustellen oder sogar gesetzlich zu normieren, weil die geltende gesetzliche Regelung insofern lückenhaft ist⁸⁷.

2. Die Person des Berichtenden

Aus dem Wortlaut des § 410 Abs. 1 Satz 1 AO „Wer ... berichtet ...“, bleibt insoweit straffrei“ ergibt sich, daß sich diese Bestimmung auf den Täter als solchen bezieht. Haben mehrere an der Hinterziehung mitgewirkt, so kann jeder Mittäter, Anstifter und Gehilfe Straffreiheit erlangen, soweit er nur für seine Person die Voraussetzungen dafür erfüllt⁸⁸. Die Straffreiheit kommt aber nur dem Täter (Teilnehmer) zugute, der die Selbstanzeige erstattet, nicht auch den übrigen Teilnehmern, wenn sie nicht selbst die Vor-

⁸⁶ a.a.O. S. 260.

⁸⁷ Wie Troeger-Meyer, a.a.O. S. 261, annehmen.

⁸⁸ H. M. Bayer, ObLG NJW 54, S. 244, Fuchs, a.a.O. S. 61. Hartung, a.a.O. S. 195; Kühn, RAO, Anm. 6 zu § 410; Troeger-Meyer, a.a.O. S. 263.

aussetzungen des § 410 AO erfüllen. Dies liegt in der Natur der Selbstanzeige als eines persönlichen Strafaufhebungsgrundes.

Nicht erforderlich ist dabei, daß der Täter (Teilnehmer) auch der Steuerschuldner ist. Soweit ein solcher Selbstanzeige erstattet, genügt es für die Erlangung der Straffreiheit, daß er als Haftender nach § 112 AO herangezogen wird und die von ihm angeforderten Abgaben fristgemäß entrichtet ⁸⁹.

Der Täter (Teilnehmer) braucht nicht persönlich zu berichten. Er kann andere damit beauftragen ⁹⁰. Insbesondere kann sich der Hinterzieher eines Bevollmächtigten im Sinne des § 107 AO bedienen. Dies kann auch ein Teilnehmer der Hinterziehung selbst sein. Hinsichtlich des Auftrags ist aber zu beachten, daß er nach der Straftat und gerade mit Rücksicht auf sie erteilt wird. Entsprechend dem Gedanken der tätigen Reue bedarf es eines Tätigwerdens des Steuerschuldners, gerichtet auf Unschädlichmachung der unrichtigen Steuererklärung ⁹¹. Es genügt also nicht, daß ein mit der ständigen Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen Beauftragter ohne Wissen des Steuerpflichtigen dessen unrichtige Angaben berichtet. Ebenso wäre die Anzeige eines Dritten, der ohne Auftrag des Hinterziehers handelt, keine Selbstanzeige ⁹².

Hat der Hinterzieher einen Auftrag zur Selbstanzeige nach der Straftat erteilt, so ist es gleichgültig, ob der Beauftragte als offener oder verdeckter Stellvertreter auftritt. Für die Wirksamkeit der Selbstanzeige ist es ohne Belang, ob Berichtigungen und Ergänzungen erkennbar als im Namen des Täters abgegeben erscheinen oder nicht. Es besteht kein Unterschied, ob der Täter Selbstanzeige erstattet und das Anzeigeschreiben versehentlich nicht oder mit einem falschen Namen unterschreibt oder ob er einen Dritten mit der Selbstanzeige beauftragt, der Beauftragte aber nicht zu erkennen gibt, daß er im Namen des Täters handelt. § 164 Abs. 2 BGB kann für die Selbstanzeige nicht angewendet werden ⁹³. Dies gilt natürlich auch für den Fall, daß etwa ein Teilnehmer vom Täter beauftragt ist und dabei versehentlich oder wissentlich unterläßt, der Steuerbehörde das Vertretungsverhältnis zu offenbaren ⁹⁴.

⁸⁹ BGH 7, 336.

⁹⁰ BGH, BStBl 1953 I S. 107.

⁹¹ RG, 56, 385 (387); RG, RStBl 1942, 35.

⁹² Fuchs, a.a.O. S. 59.

⁹³ BayObLG, NJW 54 S. 244.

⁹⁴ A. A. offenbar Kühn § 410 Anm. 4, der meint, die Selbstanzeige müsse sich „ausdrücklich“ auf die Teilnehmer erstrecken.

Hat der Bevollmächtigte einen wirksamen Auftrag zur Selbstanzeige erhalten, unterläßt er es aber entgegen dem erteilten Auftrag die Selbstanzeige zu erstatten oder schlägt der Bevollmächtigte einen unrichtigen Weg ein, so treffen die Folgen einer solchen Handlungsweise den Steuerpflichtigen⁹⁵. Ist es durch das Verhalten des Beauftragten zu keiner Berichtigung gekommen, kann der Auftraggeber auch keine Straffreiheit erlangen.

Ist der wirksam Beauftragte ein Teilnehmer der Straftat und erstattet er in gehöriger Form Selbstanzeige, will aber diese nur für sich abgeben, so wird diese Mentalreservation so lange für den Auftraggeber unschädlich sein, als der Beauftragte sich nicht etwa darauf beschränkt, nur den ihn betreffenden Sachverhalt mitzuteilen⁹⁶.

Keine Besonderheit besteht insoweit bei Berichtigungen durch den steuerlichen Gesamtschuldner, sei es den des § 7 Abs. 1, 8 StAnpG oder des § 7 Abs. 2 StAnpG (§ 26 b, 27 EStG, 11 Abs. 1, 2 VStG, § 38 LAG). Auch hier bedarf es, soll die Selbstanzeige für den anderen Gesamtschuldner wirksam werden, jeweils eines von diesem nach der Tat und gerade mit Rücksicht auf sie erteilten Auftrags an den die Anzeige erstattenden Gesamtschuldner.

3. Die Zuständigkeit zur Entgegennahme der Berichtigung

Nach dem Wortlaut des § 410 AO müssen die unrichtigen und unvollständigen Angaben bei der „Steuerbehörde“ berichtigt werden. Wie das RG unter Anwendung der Grundsätze für den rechtsähnlichen Fall des Widerrufs einer falschen Aussage nach § 158 StGB ausgesprochen hat⁹⁷, ist das diejenige amtliche Stelle, bei der die unrichtigen Angaben, wenn sie nicht widerrufen wären, ihre rechtliche Wirksamkeit äußern würden. Das ist die für die Veranlagung und Erhebung jeweils zuständige Steuerbehörde, die zur Entgegennahme der richtigen Steuererklärung zuständig war⁹⁸. Nach dem Gesetz über die Finanzverwaltung vom 6. 9. 1950 in der Fassung des Gesetzes vom 21. 8. 1951 (BGBl I S. 774) sind dies die Finanzämter und Hauptzollämter und die diesen unterstellten Zollämter⁹⁹. Steuerbehörden sind daher nicht die in § 1 Nr. 2 FinVerwG weiter aufgezählten Hilfsstellen des Hauptzollamts, die Bezirkszollkommissare und Zollaufsichtsstellen, denn diese

⁹⁵ RG, 58, 83 (85).

⁹⁶ Rüffelmacher, a.a.O. S. 94.

⁹⁷ RG, 61, 10.

⁹⁸ OLG Frankfurt/Main, DStZ B 1954 S. 58; Eck, a.a.O. S. 52; Rüffelmacher, a.a.O. S. 95.

⁹⁹ Denn diesen gegenüber sind die eingeführten Waren zu stellen und anzu-melden (vgl. § 13, 71 ZG) bzw. die verbrauchssteuerpflichtigen Waren anzugeben.

werden nur im Steuer- bzw. Grenzaufsichtsdienst tätig¹⁰⁰. Ähnlich verhält es sich mit den Zollfahndungsstellen, die zwar nach § 1 Nr. 2 FinVerwG als Finanzämter im Sinne der AO gelten, deren Aufgabenbereich jedoch ein wesentlich anderer ist als der der Hauptzollämter. Da Umsatzsteuer und Beförderungsteuer von den Oberfinanzdirektionen verwaltet werden (vgl. § 9 FinVerwG) wird man für diese Steuern als Steuerbehörde im Sinne des § 140 AO die jeweils zuständige Oberfinanzdirektion anzusehen haben, daneben aber auch die FÄ, soweit sie für die Verwaltung dieser Steuern Hilfsstellen der OFD sind (vgl. § 9 Abs. 2 FinVerwG).

Ob die Rechtsmittelbehörden, d. h. die Finanzgerichte als Steuerbehörden im Sinn des § 410 AO anzusehen sind, kann zweifelhaft sein. Für den derzeitigen Rechtszustand mag die Auffassung Beckers¹⁰¹, daß das Rechtsmittelverfahren ein verlängertes Veranlagungsverfahren ist, noch richtig sein¹⁰², so daß insoweit die Finanzgerichte, nicht jedoch der BFH als „Steuerbehörde“ angesehen werden können.

Das RG¹⁰³ hat es als ausreichend erklärt, daß die Berichtigung bei einer anderen Behörde, die im Bezirk der an sich zuständigen Steuerbehörde ihren Sitz hat und zur Erfüllung gleichartiger Staatsaufgaben wie diese berufen ist, eingeht. In dem entschiedenen Falle war die Selbstanzeige in einer Grunderwerbsteuersache an das Finanzamt gerichtet worden, während für die Verwaltung der Grunderwerbsteuer sachlich das Bezirksamt zuständig war¹⁰⁴. Unter diesen Umständen wird es auch nichts schaden, wenn bei hinterzogenen Einkommen aus Gewerbebetrieb der Steuerpflichtige sich statt an das Betriebsfinanzamt an das Wohnsitzfinanzamt wendet (vgl. §§ 72, 73 AO)¹⁰⁵.

Streitig war für die Zeit der Geltung des § 410 AO in der Fassung des Zweiten Gesetzes zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20. 4. 1949,

¹⁰⁰ OLG Bremen, DStZ B 1951 S. 212.

¹⁰¹ a.a.O. S. 781.

¹⁰² Anders jedoch künftig vgl. §§ 88, 89 des Entw. des Ges. zur Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit, Dt. BT 3. Wahlperiode Drucksache 127 u. Begründung S. 38.

¹⁰³ RG, 61, 115 (119).

¹⁰⁴ Hartung, a.a.O. S. 194, schließt daraus, daß es auch genügen würde, die Berichtigung beim Amtsgericht oder einer Behörde der Staatsanwaltschaft einzureichen. Dies dürfte wohl zu weit gehen.

¹⁰⁵ Die Auffassung von Berger, BB 1952 S. 105, daß es genügen müsse, wenn die Selbstanzeige bei einem Finanzamt innerhalb des Bundesgebiets erstattet würde, geht wohl zu weit. Sowohl den Belangen des Steuerpflichtigen als auch denen des Finanzamts dürfte es genügen, zu fordern, daß die Selbstanzeige nicht an ein offensichtlich unzuständiges Finanzamt gerichtet sein darf.

ob zur Entgegennahme einer Selbstanzeige auch Betriebsprüfer und sonstige Bedienstete der Finanzverwaltung zuständig sind, die im Rahmen ihres Aufgabenbereiches für das Finanzamt Hoheitsaufgaben erfüllen¹⁰⁶. Dies wurde mit der Begründung bejaht, daß Betriebsprüfer usw. auch nach § 410 Abs. 4 AO die Untersuchung gegen den Beschuldigten einleiten können. Diese Auffassung widerlegt sich schon durch den nunmehr anderen und insoweit eindeutigen Wortlaut des § 410 Abs. 1 und 2 AO. Die Zuständigkeiten zur Entgegennahme der Selbstanzeige und zur Einleitung der Untersuchung sind danach deutlich anders geregelt. Aus der Zuständigkeit für das eine kann nicht auf die Zuständigkeit für das andere geschlossen werden. Es liegt auch kein Grund vor, denjenigen, der eine Selbstanzeige erstatten will, an eine andere Stelle zu verweisen als an die, bei der er als Steuerehrlicher seine Angaben zu machen gehabt hätte¹⁰⁷. Dies schließt aber nicht aus, daß der Steuerpflichtige sich des Betriebsprüfers als Boten zur Übermittlung der Berichtigung bedient.

Die Anzeige muß im amtlichen Verkehr dem Finanzamt zugegangen sein. Eine private Mitteilung, selbst wenn sie dem zuständigen Sachbearbeiter gemacht wird, genügt nicht¹⁰⁸.

Die Berichtigung muß zur Kenntnis der Steuerbehörde gelangt sein. Sie muß ihr zugehen (§ 130 Abs. 3 BGB)¹⁰⁹. Dies ist dann der Fall, wenn sie dort eingegangen ist. Dabei genügt es, daß die Berichtigung bei der finanzamtlichen Eingangsstelle abgeliefert wird¹¹⁰. Das bloße Absenden eines Berichtigungsschreibens genügt demnach nicht¹¹¹. Geht die Berichtigung einer unzuständigen Behörde zu, so wird sie, mit den oben erwähnten Ausnahmen, erst wirksam, wenn sie bei der zuständigen Behörde eingeht¹¹².

Da es aber nicht nur auf den Zugang als solchen, sondern mit Rücksicht auf die Gründe, die die Strafe aufschließen, auch auf den Zeitpunkt des Zugangs ankommt, wird es zweckmäßig sein, sich den genauen Zeitpunkt des Eingangs bescheinigen zu lassen¹¹³.

¹⁰⁶ So Mattern, DStZ A 1950 S. 134 (138); Höning, NWB F 13 S. 66; Terstegen, BuB Bl. 6.

¹⁰⁷ OLG Bremen, BB 1951 S. 298; OLG Frankfurt, DStZ B 1954 S. 58 mit zustimmender Anmerkung von Keßler.

¹⁰⁸ RG, 58, 83 (85).

¹⁰⁹ RG, 61, 10.

¹¹⁰ RFH, 24, 31.

¹¹¹ RG, 61, 10.

¹¹² Ruffelmacher, a.a.O. mit weiteren Nachweisen.

¹¹³ Hartung in Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 410, Anm. 7.

Schlägt der Steuerpflichtige einen unrichtigen Weg ein, so geschieht dies auf seine Gefahr. Geht dadurch die Selbstanzeige verspätet ein, so geht er der Wohltat des § 410 AO verlustig. Ein verspäteter Eingang ist nicht etwa durch Gewährung von Nachsicht (§ 86 AO) reparabel.

3. ABSCHNITT

Die Nachzahlung

1. Allgemeines

Nach § 410 Abs. 3 AO tritt dann, wenn in den Fällen des § 396 Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen sind, die Straffreiheit nur ein, wenn der Täter „die Summe, die er schuldet“, nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet. Damit muß beim vollendeten vorsätzlichen Delikt eine weitere Voraussetzung der Straffreiheit erfüllt sein. Zwar wird durch die Berichtigung die Steuerwahrheit wiederhergestellt. Der Gedanke der tätigen Reue erfordert aber darüber hinaus, daß bei bereits eingetretenen Steuerverkürzungen diese durch die Nachentrichtung der verkürzten Beträge wieder beseitigt werden. Sind Verkürzungen bereits eingetreten, so wird in diesen Fällen der Eintritt der Straffreiheit durch rechtzeitige Nachholung der unterbliebenen Erklärungen nur „angebahnt“. Er bleibt zunächst „in der Schwebe“¹¹⁴ und wird erst endgültig, wenn auch die unterbliebene Zahlung der geschuldeten Steuer rechtzeitig nachgeholt wird. Der Steuerpflichtige erhält durch die Berichtigung lediglich eine „Anwartschaft“ auf Straffreiheit. Der staatliche Strafanspruch besteht noch, ist aber „auflösend bedingt“¹¹⁵ durch die Nachzahlung der hinterzogenen Steuer innerhalb der gesetzten Frist.

Da die Nachzahlung der Mehrsteuern eine Voraussetzung der Straffreiheit darstellt, hält es die OFD Hamburg¹¹⁶ für eine der Verwaltung obliegende Pflicht, den Selbstanzeigenden, um diesen vor Rechtsnachteilen zu schützen, zunächst durch ein Schreiben der Strafsachenstelle und später durch einen Vermerk im Steuerbescheid auf die rechtzeitige Zahlung hinzuweisen.

2. Der nachzuzahlende Betrag

Der Täter muß „die Summe, die er schuldet“ nachentrichten. Gemeint ist darunter der Betrag, den der Steuerpflichtige auf Grund seines steuerunehrlichen Verhaltens verkürzt hat¹¹⁷. Es ist der Betrag der Mehrsteuer, die nach

¹¹⁴ RG, 63, 305 (306, 308).

¹¹⁵ BGH, BStBl 1955 I S. 360 (361); RG, 73, 368 (370).

¹¹⁶ BB 1960 S. 123.

den Angaben des Täters geschuldet wird. Dieser Betrag ergibt sich rein rechnerisch einzig und allein durch einen Vergleich der Steuern, die auf Grund der unwahren Angaben festgesetzt worden sind und der Steuer, die zu erheben gewesen wäre, wenn an Stelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben zugrunde gelegt worden wäre. Welche Steuerbeträge auf diese Weise zu erheben sind, richtet sich nach den zur Zeit der Tat geltenden Steuergesetzen¹¹⁸. Bei der Berichtigungsveranlagung sind auch Zuschläge nach dem Steuersäumnisgesetz vom 24. 12. 1934 (RGBl I S. 127) anzusetzen, soweit die nachzuentrichtenden Beträge fällig waren¹¹⁹. Zahlt der Täter den so berechneten und ihm zur Zahlung aufgegebenen Betrag innerhalb der ihm gesetzten Frist nur teilweise, so kommt ihm die Straffreiheit auch nur „insoweit“ zugute. Wegen des Restes bleibt er strafbar. Denn das Wort „insoweit“ bezieht sich auf die sämtlichen dort gesetzten Voraussetzungen für die Erlangung der Straffreiheit. Die dem Steuerpflichtigen auf Grund der Berichtigung zustehende bedingte Straffreiheit ist daher nur hinsichtlich des nachzuentrichtenden Betrages verwirkt, den er innerhalb der Zahlungsfrist nicht nachentrichtet hat¹²⁰.

Sind Steuern verschiedener Steuerarten verkürzt worden, reichen aber die fristgemäß eingezahlten Beträge nicht aus, um alle Steuerschulden zu decken, so hat das Finanzamt die Nachzahlungen zunächst auf diejenigen Steuerschulden anzurechnen, deren Verkürzung eine schwerere Strafe nach sich ziehen kann¹²¹. Sind also Steuerbeträge vorsätzlich und fahrlässig verkürzt worden, so sind die fristgemäß nachgezahlten Beträge zunächst auf die vorsätzlich verkürzten Beträge anzurechnen. Betrifft der nachgeforderte Betrag sowohl schuldhaft verkürzte als auch nicht verkürzte Steuerbeträge und zahlt der Steuerpflichtige nur einen Teil des angeforderten Betrages, so ist dieser unter analoger Anwendung der Regel des § 123 Abs. 2 Satz 2 AO, wonach bei der Verrechnung die Geldstrafen allen sonstigen Schulden vorgehen, stets auf den nach § 410 Abs. 3 AO entfallenden Betrag anzurechnen¹²². Andernfalls würde der Steuerpflichtige die Straffreiheit in vollem Umfange verlieren.

¹¹⁷ BGH, BStBl 1953 I S. 109 (110).

¹¹⁸ BGH, BStBl 1955 I S. 359 (362 rechte Sp.).

¹¹⁹ Darauf weist Zwick, a.a.O. S. 28, mit Recht hin. Ebenso die Zuschläge nach § 35 Abs. 4 EStG 1949 - BGH, BStBl 1955 I S. 362, ebenso Gebhardt, a.a.O. S. 67.

¹²⁰ H. M. RG, 63, 305 (307, 308); 73, 368 (369, 370).

¹²¹ BGH, BStBl 1955 I S. 359 (361).

¹²² Maaßen, DStZ A 1952 S. 237 ff., 238 unter Nr. 3; Ruffelmacher, a.a.O. S. 103; Suhr, BB 1951 S. 221.

Der Zahlung steht gleich die Aufrechnung, die unter den Voraussetzungen des § 124 AO sowohl vom Steuerpflichtigen als auch vom Finanzamt erklärt werden kann¹²³. Soll die Aufrechnung als Zahlung wirken, muß sie innerhalb der Nachzahlungsfrist erklärt sein, und zwar entweder vom Steuerpflichtigen oder vom FA (§ 124 AO in Verbindung mit § 32, 33 BeitrO). Um einen Aufrechnungsfall handelte es sich in Wirklichkeit auch bei der Entscheidung RG 59, 115. Hier hatte der Angeklagte erhebliche Zeit vor der Festsetzung der zu entrichtenden verkürzten Steuer dem FA einen Scheck über 20 000 Mark gegeben, um den über sein Vermögen verhängten Arrest abzuwenden. Dieser Betrag war auch in die Kasse des Fiskus geflossen. Mit Rücksicht auf diesen Sachverhalt ist in dem Urteil ausgeführt: „Der Reichsfiskus war also in der Lage, beim Fälligwerden der gefährdeten Kriegsteuer sich durch Aufrechnung gegen den Anspruch des Angeklagten auf Rückzahlung der Sicherheit zu befriedigen. Dies muß der Zahlung der Steuer gleichgeachtet werden“.

Im Anschluß an diese Entscheidung wird im Schrifttum die Auffassung vertreten, daß Sicherheitsleistung der Zahlung gleichstehe¹²⁴. Die Entscheidung des RG rechtfertigt aber eine solche Auffassung nicht. Sie ist insoweit auch unrichtig, weil eine Sicherheitsleistung in der Form des § 132 AO dem Finanzamt zunächst nicht die verkürzten Steuern verschafft, sondern erst die Verwertung der geleisteten Sicherheit dies bewirkt. Lediglich dort, wo die Sicherheit in Form der Hinterlegung von Geld geleistet worden ist (§ 132 Abs. 1 Nr. 1 AO) und die Befriedigung durch Aufrechnungserklärung innerhalb der gesetzten Frist möglich ist, steht die Sicherheitsleistung der Zahlungsfrist gleich, wie es auch das RG ausgesprochen hat¹²⁵.

Keine Zahlung stellt der Erlaß (§ 131 AO) des nachgeforderten Betrages dar. Zwar erlischt durch einen Erlaß, ebenso wie durch die Zahlung, die Steuerschuld. Für den § 410 Abs. 3 AO kommt es jedoch nicht darauf an, daß die Steuerschuld erlischt. Wesentlich ist für diese Bestimmung vielmehr, daß durch die geleistete Zahlung die Verkürzung der Steuer beseitigt wird. Eine andere Auslegung würde dem Gedanken der tätigen Reue insofern widersprechen als gerade die Nachzahlung des verkürzten Betrages ein Ausfluß dieses Gedankens ist.

Der Straffreiheit steht jedoch nicht entgegen, wenn ein Teilbetrag der geschuldeten Steuer, sofern dies nur rechtzeitig vor Ablauf der Zahlungsfrist

¹²³ Maaßen, a.a.O.

¹²⁴ Hartung, a.a.O. S. 198; Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 9 zu § 410; Matern, DStZ A 1950 S. 134 ff.

¹²⁵ Ebenso Maaßen, a.a.O. S. 237 (239); Rüffelmacher, a.a.O. S. 104.

beantragt wird, wegen Zahlungsunfähigkeit des Stpfl. erlassen wird¹²⁶. Für diesen Fall die Straffreiheit auszuschließen, würde eine Überspannung des Wiedergutmachungsgedankens bedeuten. Im übrigen würde dadurch der Stpfl. auch schlechter gestellt als derjenige, dem nach Verbüßung eines Teils der Strafe oder nach Zahlung eines Teils der Geldstrafe der Rest der Strafe erlassen wird.

Die gleichen Erwägungen greifen Platz bei einer Niederschlagung des nachzuentrichtenden Betrages nach § 130 AO in Verbindung mit § 26 BeitrO¹²⁷.

3. Die Person des Zahlenden

Nachzuzahlen hat nach § 410 Abs. 3 „der Täter die Summe, die er schuldet ...“ Dies ist nicht in dem Sinne zu verstehen, daß nur derjenige Hinterzieher, der auch Steuerschuldner ist, die Nachzahlung zu leisten hat. Es ergibt sich schon aus dem Wortlaut des § 396 und ist auch allgemein anerkannt, daß auch ein anderer als der Steuerschuldner Täter einer Hinterziehung sein kann¹²⁸. Steuerrechtlich ist aber auch derjenige, der nicht Steuerschuldner ist, aber Steuern hinterzogen hat, zur Zahlung des verkürzten Betrages verpflichtet, allerdings nicht als Steuerschuldner, sondern als Haftender nach § 112 AO¹²⁹. Von dieser Haftung wird auch der Teilnehmer der Hinterziehung erfaßt. Zur Nachzahlung ist deshalb nicht nur der Steuerschuldner verpflichtet, sondern jeder, der nach § 112 für den verkürzten Betrag haftet¹³⁰.

Täter und Teilnehmer schulden bzw. haften demnach für dieselbe steuerrechtliche Leistung, nämlich für die Zahlung der verkürzten Beträge. Sie sind deshalb Gesamtschuldner (§ 7 Abs. 1 StAnpG). Zahlt nun ein Gesamtschuldner innerhalb der ihm gesetzten Frist den nachgeforderten Betrag, so kommt seine Zahlung auch den anderen Gesamtschuldnern (Tätern, Teilnehmern) zugute, sofern sie ihrerseits die unwahren Angaben berichtet haben und ihre zur Nachzahlung gesetzte Frist noch nicht abgelaufen ist¹³¹. Zahlt ein Gesamtschuldner, der nicht Selbstanzeige erstattet hat, so wird dies gleichfalls den übrigen Gesamtschuldnern zugute kommen müssen¹³².

¹²⁶ H. M.

¹²⁷ A. A. ohne Begründung Suhr, NWB F 13 S. 203 (214).

¹²⁸ RG, 65, 407; 67, 356; BGH 4, 36 (39).

¹²⁹ Goetzeler, Viertelj. Schrift f. Steuer- und Finanzrecht, 1928 S. 196.

¹³⁰ BGH, BStBl 1955 I S. 359 (361).

¹³¹ BGH, a.a.O.

¹³² RG, Kartei § 374 AO alt R. 2.

Dem Gedanken der Wiedergutmachung widerspricht es auch nicht, wenn ein unbeteiligter Dritter auf Veranlassung des Täters (Teilnehmers) für diesen den geschuldeten Betrag entrichtet ¹³³. Die Bestrafung des Dritten wegen Begünstigung ist dabei ausgeschlossen.

Wenn ein Stpfl. der Wahrheit zuwider für einen Teil seiner eigenen Einkünfte einen Strohhmann mit dessen Einverständnis vorgeschoben hat, so sollen im Falle der Selbstanzeige die durch den Strohhmann entrichteten Steuern auf die nachzuholende Steuer nicht angerechnet werden können ¹³⁴.

4. Die Frist zur Nachzahlung

a) *Allgemeines*

Der Täter muß die geschuldete Summe nach ihrer Festsetzung „innerhalb der ihm bestimmten Frist“ entrichten. Insofern ist § 410 Abs. 3 AO milder als § 79 BesitzStG vom 3. 7. 1913, da dort für die Erlangung der Straffreiheit außer der rechtzeitigen Berichtigung gleichzeitig die Entrichtung der „gefährdeten Steuer“, soweit sie bereits fällig gewesen ist, gefordert war.

Der Täter erlangt praktisch eine doppelte Frist, nämlich einmal die Frist, die bis zur Festsetzung der Nachsteuer verstreicht und sodann die von der Steuerbehörde zu setzende Frist für die Nachzahlung ¹³⁵. Die Frist zur Nachzahlung findet ihre sachliche Rechtfertigung darin, daß es für den Stpfl. schwierig und unter Umständen unmöglich ist, den in Wirklichkeit geschuldeten Steuerbetrag zu errechnen ¹³⁶.

Die Frist ist steuerstrafrechtlicher Natur. Sie ist nicht eine Frist des Besteuerungsverfahrens ¹³⁷. Das ergibt sich deutlich aus ihrer Wirkung. Mit Ablauf der Frist ohne Nachzahlung geht der Anspruch auf Straffreiheit endgültig verloren. Der zunächst auflösend bedingte staatliche Strafanspruch wird durch das Unterbleiben der Nachzahlung unbedingt. Daneben hat die Frist allerdings auch eine steuerrechtliche Wirkung. Die verkürzten Beträge werden spätestens mit ihrem Ablauf fällig ¹³⁸. Die Fristsetzung ist erforderlich, gleichgültig, ob die verkürzten Beträge vor auszahlen gewesen wären oder nicht ¹³⁹. Die Frist muß in jedem Falle gesetzt werden, auch dann, wenn

¹³³ Becker, § 374 AO a. F. Anm. 5; Rüffelmacher, a.a.O. S. 108.

¹³⁴ Bauerle, DStZ A 1956 S. 343; Suhr NWB F 13 S. 203 (214).

¹³⁵ RG, 63, 305 (307); Hartung, a.a.O. S. 197.

¹³⁶ RG, 59, 115 (123).

¹³⁷ Mattern, DStR 1954 S. 457.

¹³⁸ Vgl. Barske, Grundriß der RAO 1959 S. 42; Terstegen, StuW 1954 Sp. 382.

¹³⁹ RG, 63, 307.

der Stpfl. zur Nachzahlung voraussichtlich nicht in der Lage sein wird. Die Aufbringung des erforderlichen Betrages kann ihm unter Umständen mit Hilfe Dritter gelingen¹⁴⁰. Bei der Fristsetzung ist eine Belehrung darüber, daß der Eintritt der Straffreiheit von der rechtzeitigen Nachentrichtung der Steuer abhängt, gesetzlich nicht vorgeschrieben, wohl aber zweckmäßig (vgl. 2. Abschn. Nr. 1).

Zuständig für die Festsetzung der Frist ist die Strafsachenstelle und nicht die Veranlagungsstelle oder der Betriebsprüfer¹⁴¹.

b) Die zeitliche Bemessung der Frist

Hinsichtlich der zeitlichen Bemessung der Frist gibt der Wortlaut des Gesetzes keinen Anhalt. Die Fristbestimmung liegt vielmehr im Ermessen der Steuerbehörde. Diese wird ihr Ermessen nach den üblichen Grundsätzen der Ermessensausübung, pflichtgemäß auszuüben haben. Dabei werden die Umstände des Einzelfalles in der Weise zu berücksichtigen sein, daß die vom Gesetz als Belohnung in Aussicht gestellte und dem Täter an sich erreichbare Straffreiheit nicht von vornherein vereitelt wird¹⁴². Mit anderen Worten die Frist darf nicht willkürlich bemessen werden. Sie muß jedoch dem strafrechtlichen Zweck entsprechend selbständig und allein nach strafrechtlichen Gesichtspunkten festgesetzt werden¹⁴³. Die Bemessung der Frist wird sich deshalb vor allem an der Tat und dem Täter zu orientieren haben. Dabei wird insbesondere zu berücksichtigen sein Umfang und Dauer der Tat, ihre Auswirkungen etwa auf andere Steuerpflichtige, die Motive des Täters (Gewinnsucht, Not) und das Maß seiner Verantwortlichkeit.

Innerhalb des pflichtgemäßen Ermessens wird auch den wirtschaftlichen Verhältnissen des Täters Rechnung getragen werden können¹⁴⁴.

Es mag zweifelhaft sein, ob unter diesen Umständen sofortige Zahlung verlangt werden kann¹⁴⁵. Mit dem Sinn und Zweck des § 410 AO wird sich dies kaum vereinbaren lassen. Denn der Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist, dem Steuerpflichtigen eine Rechtswohlthat zukommen zu lassen und die

¹⁴⁰ OLG Frankfurt, BB 1952 S. 484; Mattern DStR 1954, 457 (460).

¹⁴¹ OLG Celle, DStR 1955 S. 228 L.

¹⁴² Terstegen, StuW 1954 S. 382 (385).

¹⁴³ OLG Celle, DStR 1955 S. 228.

¹⁴⁴ Mattern, DStR 1954 S. 457 (460); zu weitgehend wohl Kühn, Anm. 5 zu § 410 AO, wonach den wirtschaftlichen Verhältnissen Rechnung getragen werden *müsse*; a. A. Terstegen, StuW 1954, a.a.O.

¹⁴⁵ OLG Düsseldorf, BB 1953 S. 1001.

Bereinigung von Steuerunehrlichkeiten zu erleichtern. Diese Rechtswohltat würde eine Einschränkung erfahren, wenn der Steuerpflichtige sofort zahlen müßte. Denn in aller Regel würde ihm damit die Erlangung der Straffreiheit abgeschnitten sein ¹⁴⁶.

Die Nachzahlungsfrist kann auch verlängert werden, wenn die Verlängerung vor Fristablauf beantragt und bewilligt wird ¹⁴⁷. Eine solche Fristverlängerung kann auch in der Aussetzung der Beitreibung liegen ¹⁴⁸. Dabei müssen allerdings gewichtige, vorher nicht berücksichtigte oder inzwischen eingetretene Umstände wirtschaftlicher Art vorliegen. Der gegenteiligen Auffassung ¹⁴⁹ ist wohl entgegen zu halten, daß insoweit derjenige, der Selbstanzeige erstattet, nicht schlechter gestellt werden kann, als derjenige, der straffällig geworden ist. Dieser kann aber nach § 28 StGB entsprechend seinen wirtschaftlichen Verhältnissen Stundung, auch wiederholte Stundung und Teilzahlungen bewilligt erhalten.

c) Rechtsmittel gegen die Fristsetzung

Die Fristsetzung stellt eine Verfügung im Sinne des § 453 AO dar, gegen die die Beschwerde an die Oberfinanzdirektion gegeben ist (§ 453 Abs. 1 AO). Die Annahme, daß gegen die Beschwerdeentscheidung der Oberfinanzdirektion im sog. erweiterten Rechtsmittelverfahren nach Art. 19 Abs. 4 GG die Berufung an das Finanzgericht und gegen dessen Entscheidung die Rechtsbeschwerde an den BFH gegeben ist ^{150, 151}, dürfte nicht mehr ganz zutreffend sein. Der Große Senat des BFH hat nämlich mit Urteil vom 10. 2. 1958 entschieden ¹⁵², daß es entgegen seiner früheren Rechtsprechung ¹⁵³ mit dem geltenden Recht unvereinbar sei, Beschwerdeentscheidungen der OFD im Verwaltungsstrafverfahren durch die Steuergerichte nachprüfen zu lassen. Diese Entscheidung hatte zwar nur Beschwerdeentscheidungen über Strafbefehle zum Gegenstand. Der Große Senat des BFH hat aber in dieser Entscheidung darauf hingewiesen, daß auch die Möglichkeit einer Nachprüfung von Beschwerdeentscheidungen der OFD nach § 453 AO durch die

¹⁴⁶ Ebenso OLG Frankfurt, statt; BB 1952 S. 484; LG Wuppertal, BB 1953 S. 136.

¹⁴⁷ H. M. vgl. Mattern, DStR 1954 S. 457 (460).

¹⁴⁸ LG Hamburg, BB 1953 S. 254.

¹⁴⁹ Terstegen, a.a.O.; Rüffelmacher, a.a.O. S. 113.

¹⁵⁰ Maaßen, StuW 1953 Sp. 287 (291).

¹⁵¹ Gutachten des BFH, BStBl 1951 III S. 107.

¹⁵² BFH, BStBl 1958 III S. 198.

¹⁵³ BFH, BStBl 1954 III S. 165.

Steuergerichte entfällt¹⁵⁴. Die Entscheidung der Frage, ob gegen Beschwerdeentscheidungen der angeführten Arten der Rechtsweg vor die Gerichte gegeben ist, hat der BFH den ordentlichen Gerichten überlassen. Durch Urteil des BGH vom 21. 4. 1959¹⁵⁵ ist nunmehr geklärt, daß gegen Beschwerdeentscheidungen der OFD nach § 452 AO der Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten nach Art. 19 Abs. 4 GG zulässig ist. Eine Entscheidung darüber, ob auch gegen Beschwerdeentscheidungen der OFD nach § 453 AO der Rechtsweg zum ordentlichen Gericht führt, ist noch nicht getroffen. Die Gründe des Urteils des BGH unter II treffen auf den Beschwerdebescheid der OFD nach § 453 ebenso zu wie für den nach § 452 AO. Danach wird man auch für die Fälle des § 453 AO den Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten für gegeben erachten müssen.

Die Beschwerde hat jedoch keine aufschiebende Wirkung (vgl. § 420 in Verbindung mit § 307 Abs. 1 StPO). Der Steuerpflichtige läuft daher Gefahr, während des Laufs des Rechtsmittelsverfahrens die Straffreiheit einzubüßen, wenn während dieser Zeit die Nachzahlungsfrist abläuft, es sei denn, daß die Vollziehung der angefochtenen Entscheidung ausgesetzt ist (§ 307 Abs. 2 StPO). Der Steuerpflichtige wird deshalb besser tun, von vornherein Verlängerung der Frist zu beantragen als die Festsetzung der Frist wegen Ermessenswidrigkeit anzufechten¹⁵⁶.

Von der Fristsetzung ist zu unterscheiden die Festsetzung der nachzuentrichtenden Steuer dem Grunde und der Höhe nach. Auch diese Festsetzung kann der Steuerpflichtige mit den dafür vorgesehenen Rechtsmitteln (Einspruch, Berufung an FG, Rechtsbeschwerde an BFH) angreifen. Der Beginn der Nachzahlungsfrist ist jedoch unabhängig von der Rechtskraft des Bescheides über die Steuernachforderung. Denn durch die Einlegung von Rechtsmitteln wird die Wirksamkeit des Nachveranlagungsbescheides nicht gehemmt (§ 251 AO)¹⁵⁷. Der Steuerpflichtige wird auch in diesem Falle, den

¹⁵⁴ Der BFH hat deshalb auch in sinngemäßer Anwendung der Grundsätze des Urteils des Großen Senats mit Urt. vom 17. 12. 1958, BStBl 1959 III S. 254 die Zuständigkeit der Steuergerichte für die Nachprüfung von Entscheidungen der Finanzverwaltungsbehörden, die den Erlaß einer im Verwaltungssteuerstraßverfahren verhängten Geldstrafe betrafen, verneint.

¹⁵⁵ BStBl 1959 I S. 266.

¹⁵⁶ Nach Suhr, NWB 13, a.a.O. soll gegen die Fristsetzung kein Beschwerderecht bestehen, weil der Stpfl. die Unangemessenheit der Frist im anschließenden Strafverfahren geltend machen kann.

¹⁵⁷ RG, 73, 368 (369); RG, 75, 261, 263.

Ablauf der Frist nur dann vermeiden können, wenn ihm Aussetzung der Vollziehung nach § 251 AO gewährt worden ist ¹⁵⁸.

4. ABSCHNITT

Gründe durch die die Straffreiheit ausgeschlossen wird

§ 410 AO führt in Absatz 1 Satz 2 und in Absatz 2 eine Reihe von Tatbeständen an, die der Selbstanzeige die strafbefreiende Wirkung nehmen. Im einzelnen handelt es sich um folgende Ausschließungsgründe:

1. Erscheinen eines Prüfers zur steuerlichen oder steuerstrafrechtlichen Prüfung.
2. Eröffnung der Einleitung einer steuerstrafrechtlichen Untersuchung.
3. Kenntnis oder Kennenmüssen der Entdeckung der Tat.

A 1. Das Erscheinen eines Prüfers zur steuerlichen oder steuerstrafrechtlichen Prüfung

a) Der Begriff des Prüfers

Prüfer im Sinne dieser Bestimmung ist vor allem der Betriebsprüfer, gleichgültig, ob es sich um Großbetriebs-, Amts- oder Kleinstbetriebsprüfer handelt ¹⁵⁹. Da das Gesetz vom Prüfer „der Finanzbehörde“ spricht, ist es gleichgültig, ob es sich um Betriebsprüfer der OFD oder ggf. eines Landes- bzw. des Bundesfinanzministeriums handelt ¹⁶⁰. Auch der Betriebsprüfer des FG, der einen gerichtlichen Aufklärungsbeschuß ausführt, ist insoweit Prüfer. Prüfer sind auch die Fahndungsbeamten der Steuer- und Zollverwaltung ¹⁶¹. Zu den Prüfern im Sinne dieser Bestimmung gehören auch die Aufsichtsbeamten des Finanzamts (Hauptzollamts) im Sinne des § 200 AO und die Nachschaubeamten (§ 193 AO). Zusammenfassend wird man sagen können, daß alle Beamten der Steuer- bzw. Zollverwaltung, die zu einer steuerlichen oder steuerstrafrechtlichen Prüfung erscheinen, Prüfer im Sinne dieser Vorschrift sind ¹⁶².

¹⁵⁸ Ebenso Troeger-Meyer, a.a.O. S. 262.

¹⁵⁹ Maaßen, FR 1954 S. 293 unter 4.

¹⁶⁰ Mattern, DStZ A 1951 S. 413 ff., DStR 1954 S. 457; Quenzer, StuW 1953 Sp. 665.

¹⁶¹ OLG Oldenburg, NJW 1953 S. 1847 für die Fahndungsbeamten einer Zollstreife.

¹⁶² Troeger-Meyer, a.a.O. S. 254, Herrmann, FR 1952 S. 2.

Fraglich ist, ob zu den Prüfern auch Beamte des Polizei- und Sicherheitsdienstes gehören, die nach § 424 Abs. 2 AO auf Ersuchen des FA oder nach § 427 AO aus eigener Entschließung Steuervergehen erforschen. Diese Beamten sind zwar keine Prüfer der Finanzbehörden. Zweifellos sind sie jedoch „zur ... steuerstrafrechtlichen Prüfung“ erschienen. Soweit sie nach § 424 Abs. 2 AO im Auftrag des FA tätig werden und zur Ausführung des Auftrags nach den Grundsätzen der Amtshilfe verpflichtet sind, besteht kein Anlaß, dem Erscheinen eines Beamten des Polizei- und Sicherheitsdienstes für den Ausschluß der Straffreiheit eine mindere Wirkung beizumessen als dem Erscheinen eines Prüfungsbeamten der Finanzbehörde selbst. Es ist aber darüber hinaus keine Unterscheidung dieser Fälle gegenüber den Fällen angebracht, in denen Polizeibeamte aus eigener Entschließung (§ 427 AO) tätig werden. Es würde eine ungleichmäßige Behandlung bedeuten, dem Erscheinen eines Polizeibeamten, der einen über die Grüne Grenze gehenden Schmuggler stellt, eine andere Wirkung beizumessen als etwa dem Aufgriff eines Schmugglers durch einen Polizeibeamten, der im Rahmen einer von der Zollverwaltung durchgeführten Aktion zur Bekämpfung des Schmuggels an der Grünen Grenze eingesetzt ist ¹⁶³.

b) Das „Erscheinen“ des Prüfers

Zum Ausschluß der Straffreiheit ist erforderlich das „Erscheinen“ eines Prüfers. Es ist deshalb insoweit unschädlich die Ankündigung einer Prüfung, wie es bei turnusmäßigen Betriebsprüfungen üblich ist. Ebenso ist unschädlich, wenn der Prüfer beim Steuerpflichtigen nur erscheint, um mit diesem lediglich den Termin für die später vorzunehmende Prüfung festzulegen ¹⁶⁴. Als „erschienen“ ist der Prüfer anzusehen, der bereit ist, eine Prüfung vorzunehmen und dies kundgetan hat ¹⁶⁵. Hat der Prüfer den Steuerpflichtigen nicht angetroffen und sich nach Erklärung seines Auftrags mit der Mitteilung entfernt, er werde nach Rückkehr des Steuerpflichtigen wiederkommen, so ist der Prüfer erschienen. Eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung ist

¹⁶³ Im Ergebnis ebenso Barske-Gapp, a.a.O. S. 86; Hartung, a.a.O. S. 201; Terstegen, Steuerstrafrecht S. 123.

¹⁶⁴ Mattern, DStZ A 1951 S. 413 (414).

¹⁶⁵ Bremer, DB 1951 S. 989, a. A. Terstegen, BuB Bl. 8, Steuerstrafrecht S. 123, der es genügen läßt, wenn objektiv nachprüfbar feststeht, daß der Prüfer in Prüfungsabsicht erschienen ist. Es darf aber nicht übersehen werden, daß der Stpfl. mit Rücksicht darauf, daß das Erscheinen des Prüfers die Freiwilligkeit der Selbstanzeige ausschließt, den Zweck des Erscheinens erkannt haben muß oder wenigstens hätte erkennen müssen.

nicht mehr möglich ¹⁶⁶. Auf den Beginn der Prüfung kommt es demnach nicht an.

Andererseits reicht es aber nicht aus, wenn der Prüfer beim Teilnehmer der Straftat, nicht aber beim Steuerpflichtigen selbst erscheint. Hat ein Steuerpflichtiger mehrere Betriebe, zwischen denen Unternehmereinheit besteht, so gilt insoweit nichts Besonderes. Besteht eine Organgesellschaft (vgl. § 2 Abs. 2 Ziff. 3 UStG), so bedeutet das Erscheinen des Prüfers in der Organgesellschaft noch nicht gleichzeitig ein Erscheinen in der Tochtergesellschaft, auch wenn er dazu den Auftrag hatte ¹⁶⁷.

c) Die steuerliche oder steuerstrafrechtliche Prüfung

Der Prüfer muß zur „steuerlichen oder steuerstrafrechtlichen Prüfung“ erschienen sein. Unter einer steuerlichen Prüfung ist jede Tätigkeit zu verstehen, die die Nachprüfung oder Erfassung steuerlicher Vorgänge zum Gegenstand hat. Dabei ist es gleichgültig, ob es sich um Besitz- und Verkehrsteuern oder um Zölle und Verbrauchsteuern handelt. Es gehören deshalb hierher die turnusmäßigen Betriebsprüfungen, die Lohnsteuerprüfungen, die Umsatzsteuernachschau, die Verprobung von Kontrollmitteilungen, die Betriebs- und Verdachtsnachschau ¹⁶⁸. Liquiditätsprüfungen anlässlich von Stundungs- oder Erlaßanträgen gehören nicht zu diesen Prüfungen. Ebensowenig Richtsatzprüfungen, da auch diese in der Regel nicht dazu dienen, steuerliche Vorgänge nachzuprüfen bzw. zu erfassen ¹⁶⁹.

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß als steuerstrafrechtliche Prüfung jede durch das FA angeordnete (§ 441 Abs. 3 AO) oder von den dazu berufenen Beamten (§§ 427, 440 AO) aus eigener Entschließung vorgenommene Ermittlungshandlung zu verstehen ist, die auf Aufdeckung eines Steuervergehens gerichtet ist.

2. Der Umfang des Ausschlusses der Straffreiheit

Besteht insoweit Klarheit, daß mit dem Erscheinen eines Prüfers zur steuerlichen oder steuerstrafrechtlichen Prüfung die Straffreiheit ausgeschlossen ist, so bedarf es noch der Klärung, in welchem Umfang dies geschieht.

¹⁶⁶ OLG Oldenburg, BB 58 S. 865.

¹⁶⁷ a. A. Suhr NWB F 13 S. 203 (208).

¹⁶⁸ Bremer, DB 1951 S. 989.

¹⁶⁹ Bremer, a.a.O.; ebenso Maaßen, FR 1954 S. 293; a. A. Terstegen, BuB Bl. 8 für den Fall, daß bei Liquiditäts- und Richtsatzprüfungen gleichzeitig eine Richtigkeitsprüfung gegen den Stpfl. durchgeführt wird.

Zu prüfen bleibt, ob der Ausschluß sachlich für alle Steuerarten und -abschnitte, zeitlich für alle Zukunft und persönlich für alle Beteiligten eintritt. Der Wortlaut des Gesetzes scheint eine mehrfache Auslegung zuzulassen.

a) Sachliche Einschränkungen

Sachlich wird der Ausschluß der Straffreiheit durch § 410 Abs. 1 Satz 2 AO erste Alternative in verschiedener Weise zu beschränken versucht. Zum Teil stellt man es ab auf die tatsächlich geprüften Steuern¹⁷⁰, auf den erteilten Prüfungsauftrag¹⁷¹ oder auf die allgemeine Prüfungskompetenz¹⁷² des erschienenen Prüfers. Gegen sämtliche Lösungen lassen sich Einwendungen erheben. Die Beschränkung auf die geprüften Steuern befriedigt deshalb nicht, weil der Ausschluß der Straffreiheit bereits durch das Erscheinen des Prüfers bewirkt wird, in diesem Zeitpunkt daher auch ihr Umfang feststehen muß. Ein Prüfungsauftrag schließlich braucht nicht immer vorzuliegen, z. B. bei einer Verdachts- oder Betriebsnachschaу. Auch kennt der Steuerpflichtige den Umfang des Auftrags häufig nicht; das Gleiche gilt hinsichtlich der allgemeinen Prüfungszuständigkeit.

Eine vernünftige, dem Sinn der Bestimmung entsprechende Beschränkung des Ausschlusses der Straffreiheit gewinnt man aber aus dem Gedanken heraus, daß das Erscheinen des Prüfers eine unwiderlegliche Beweisvermutung für eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung darstellt¹⁷³ und damit die für eine wirksame Selbstanzeige erforderliche Freiwilligkeit ausgeschlossen ist¹⁷⁴. Die mit dem Erscheinen eines Prüfers verbundene Gefahr der Entdeckung besteht aber dann nicht, wenn ein objektiv eng begrenzter Prüfungsauftrag vorliegt und subjektiv der Täter diesen Auftrag kennt. Unter diesen Voraussetzungen kann der Täter mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit damit rechnen, daß die von ihm verkürzten Steuern, soweit sie nicht mit den zu prüfenden Steuerarten bzw. Steuerabschnitten in Zusammenhang stehen, bei der Prüfung nicht entdeckt werden¹⁷⁵.

¹⁷⁰ Bremer, DB 1951 S. 989.

¹⁷¹ Barske-Gapp, a.a.O. S. 86; Berger, BB 1951 S. 931; Troeger-Meyer, a.a.O. S. 56.

¹⁷² Terstegen, BuB Bl. 9, Steuerstrafrecht S. 123; Hartung, a.a.O. S. 201, soweit kein spezieller Auftrag gegeben ist.

¹⁷³ Terstegen, BuB Bl. 7 R.

¹⁷⁴ Hübschmann-Hepp-Spitaler, AO § 410 Anm. 13 unter 3 a).

¹⁷⁵ Ebenso Rüffelmacher, a.a.O. S. 123.

b) Zeitliche Einschränkungen

Die zeitlichen Einschränkungen betreffen die Frage, ob eine Selbstanzeige nach Erscheinen des Prüfers und nach durchgeführter Betriebsprüfung hinsichtlich der geprüften Steuerart und des geprüften Steuerabschnitts noch möglich ist. Darüber bestehen zwei entgegengesetzte Auffassungen. Mattern¹⁷⁶ ist mit Rücksicht auf den insoweit klaren Wortlaut des Gesetzes der Auffassung, daß mit dem Erscheinen des Prüfers die Möglichkeit, Selbstanzeige zu erstatten, für immer ausgeschlossen ist, wenn die diese Steuerarten und -abschnitte betreffenden Straftaten durch die Prüfung nicht aufgedeckt worden sind. Die Frage sei bei der Gesetzesbehandlung nicht übersehen worden. Die Fassung des Gesetzes sei bewußt so gewählt worden. Dies entspreche auch dem Sinn und Zweck des Gesetzes, zu weitgehender, rechtzeitiger Selbstanzeige und größerer Steuerehrlichkeit anzuregen, für den Fall des Zuwartens aber, das mit der Selbstanzeige verbundene Risiko erheblich zu verschärfen.

Demgegenüber bejaht das gesamte übrige Schrifttum¹⁷⁷ die Möglichkeit einer Selbstanzeige, wenn bei der Prüfung das Steuervergehen nicht entdeckt wurde. Begründet wird diese Auffassung damit, daß nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift, neue Steuerquellen zu erschließen, die Möglichkeit strafbefreiender Selbstanzeige durch das Erscheinen des Prüfers nur „suspendiert“ werde. Auch solle nach dem Sinn der Vorschrift derjenige Steuerpflichtige, der von sich aus begangene Steuerstraftaten anzeige, nicht bestraft werden. Die Freiwilligkeit der Anzeige sei nach Abschluß der Prüfung wiederhergestellt. Wer bei einer Prüfung mit seinen steuerlichen Verfehlungen unentdeckt geblieben sei, müsse vielmehr ein erhöhtes Maß an Initiative aufbringen, um dann doch noch Selbstanzeige zu erstatten.

Die Verwaltung hat sich dieser Auffassung im Gegensatz zu früher¹⁷⁸ nunmehr angeschlossen¹⁷⁹. Sie läßt neuerdings Selbstanzeige für den geprüften Zeitraum und die geprüfte Steuerart dann wieder zu, wenn die auf Grund der Prüfung ergangenen Bescheide abgesandt worden sind. Bis zu diesem

¹⁷⁶ NJW 1951 S. 937, NJW 1952 S. 492, DStR 1952 S. 76, DStR 1954 S. 457 (460).

¹⁷⁷ Barske, DStR 1952 S. 201; Barske-Gapp, a.a.O. S. 87; Bremer, DB 1951 S. 989; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 410 AO Anm. 13; Kühn, § 410 Anm. 3 b; Maaßen, FR 1954 S. 293 (294); Quenzer, StuW 1953 Sp. 665; Schulze-Brachmann, BB 1952 S. 775; Spitaler, FR 1952 S. 324; Susat, DStR 1952 S. 32; Troeger-Meyer, a.a.O. S. 258.

¹⁷⁸ Vgl. Entwurf eines Länder-Erlasses über die Anwendung des § 410 n. F., DStZ B 1952 S. 50.

¹⁷⁹ Vgl. Erlaß des FinMin. Nordrhein-Westf. vom 23. 4. 1957, BB 1957 S. 460.

Zeitpunkt müsse die Prüfung als in Gang befindlich angesehen werden, weil noch ein Eingreifen des Prüfers möglich sei.

Den Vorzug verdient die Auffassung von Mattern. Der Wortlaut des Gesetzes „dies gilt nicht“, d. h. Straffreiheit infolge Selbstanzeige tritt nicht ein, „wenn ein Prüfer der Finanzbehörde zur steuerlichen oder steuerstrafrechtlichen Prüfung erschienen ist“, ist insoweit klar. Dies wird auch von den Vertretern der gegenteiligen Ansicht im allgemeinen anerkannt¹⁸⁰. Ist jedoch der Wortlaut einer Bestimmung klar, bedarf es zunächst keines Eingehens auf ihren Zweck. Die Auslegung nach dem Wortlaut wird bestätigt durch den Zusammenhang und das System der Bestimmungen über die Selbstanzeige. § 410 AO gewährt unter den dort angeführten Voraussetzungen Anspruch auf Straffreiheit. Eine dieser Voraussetzungen ist die Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige. Rechtzeitig ist die Selbstanzeige u. a. nur dann, wenn sie vor Erscheinen des Prüfers erstattet wird. Durch eine nicht rechtzeitige Selbstanzeige ist das Entstehen des Anspruchs auf Straffreiheit von vornherein ausgeschlossen. Es kann deshalb keine Rede davon sein, daß die Möglichkeit, strafbefreiender Selbstanzeige durch das Erscheinen des Prüfers nur „suspendiert“ würde. Selbstanzeige ist freilich auch nach Erscheinen des Prüfers möglich, aber es wird dadurch kein Anspruch auf Straffreiheit mehr begründet.

Es würde im übrigen aber auch gerade dem Sinn und Zweck der durch die Selbstanzeige gewährten Straffreiheit widersprechen, wenn derjenige Hinterzieher, der seine Hinterziehungen so raffiniert angelegt und darüber hinaus noch den Prüfer während der Prüfung hinters Licht geführt hat, gegenüber demjenigen bevorzugt wird, der vor Erscheinen des Prüfers seine Fehler aufdeckt bzw. dessen Fehler durch den Prüfer aufgedeckt werden. Soweit nach Durchführung der Prüfung ein Täter Selbstanzeige erstattet, kann seinem guten Willen im Rahmen des § 477 Abs. 2 AO Rechnung getragen werden¹⁸¹.

c) *Persönliche Einschränkungen*

Hier geht es darum, ob das Erscheinen eines Prüfers die Selbstanzeige nicht nur für den Täter, sondern schlechthin für alle Beteiligten, also Mitäter, Anstifter und Gehilfen ausschließt. Der Wortlaut der Bestimmung gibt für sich insoweit keinen vollkommenen Aufschluß. Eine vernünftige Abgrenzung für diese Frage ergibt sich aber aus der Überlegung, daß die Selbstanzeige eine freiwillige sein muß und durch das Erscheinen des Prüfers eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung besteht oder dies wenigstens zu ver-

¹⁸⁰ Spitaler, a.a.O.; Quenzer, a.a.O.

¹⁸¹ Mattern, DStR 1954 S. 457.

muten ist. So gesehen aber wird die Freiwilligkeit bei dem Täter oder Teilnehmer auszuschließen sein, bei dem der Prüfer tatsächlich erschienen ist. Gehören Täter und Teilnehmer dem gleichen Betrieb an, ist für beide mit dem Erscheinen des Prüfers eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung gegeben. Soweit dies nicht der Fall ist, wird der Täter oder Teilnehmer, bei dem der Prüfer nicht erschienen ist, die Möglichkeit der Selbstanzeige so lange haben, bis er von dem Erscheinen des Prüfers erfährt¹⁸². Von diesem Augenblick an wird ihm die Möglichkeit der Selbstanzeige schon mit Rücksicht auf § 410 Abs. 2 AO nicht mehr zustehen.

B 1. Die Einleitung einer steuerstrafrechtlichen Untersuchung und deren Eröffnung an den Täter oder seinen Vertreter

a) Die Einleitung einer steuerstrafrechtlichen Untersuchung

Was darunter zu verstehen ist, ist in § 410 Abs. 4 AO durch das Gesetz selbst erläutert. Danach ist Einleitung der steuerstrafrechtlichen Untersuchung jede Maßnahme des Finanzamts einschließlich seiner Hilfsstellen, der Oberfinanzdirektion, der Staatsanwaltschaft, der Gerichte oder der mit der Sache befaßten Beamten dieser Behörde, durch die der Entschluß, steuerstrafrechtlich gegen den Beschuldigten einzuschreiten, äußerlich erkennbar betätigt worden ist. Diese Begriffsbestimmung ist übernommen aus § 1 Abs. 1 der Ersten DV zum Zweiten Gesetz zur Vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 2. 6. 1949 (WiGBI 1949 S. 94). In der Begriffsbestimmung hat die ständige Rechtsprechung des RG¹⁸³ zu den an die wirksame Einleitung einer Untersuchung zu stellenden Anforderungen ihren gesetzlichen Niederschlag gefunden. Der Sache nach handelt es sich dabei um nichts anderes als den äußerlich erkennbaren Beginn des Strafverfahrens. Die Einleitung der steuerstrafrechtlichen Untersuchung des § 410 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 AO entspricht der des § 441 AO¹⁸⁴.

aa) Die Zuständigkeit zur Einleitung der Untersuchung

Soweit hier von der Zuständigkeit zur Einleitung der Untersuchung die Rede ist, darf nicht übersehen werden, daß es eine besondere Zuständigkeit

¹⁸² A. A. Terstegen, Steuerstrafrecht S. 124, der annimmt, daß die Ausschließung gegen alle Teilnehmer des Steuervergehens wirkt.

¹⁸³ RG, 32, 362 (363); 45, 389 (390); 46, 237 (249); 56, 341 (342); 59, 115 (122); RG, RStBl 1935 S. 1505; RStBl 1940 S. 314; Ahrens, StWa 1955 S. 100.

¹⁸⁴ H. M. a. A. Herrmann, FR 1952 S. 2, der aber übersieht, daß bereits in der ursprünglichen Fassung des § 410 AO, in § 374 AO a. F., durch einen Klammerzusatz auf § 441 AO verwiesen war.

dafür nicht gibt, die Zuständigkeit sich vielmehr zwangsläufig danach richtet, wer Maßnahmen zur Einleitung der Untersuchung durchführen kann¹⁸⁵. Zuständig in diesem Sinne zur Einleitung der Untersuchung ist das Finanzamt einschließlich seiner Hilfsstellen. Zu den Finanzämtern gehören nach § 1 Abs. 1 Ziff. 2 S. 2 FinVerwG auch die Hauptzollämter und die Zollfahndungsstellen. Hilfsstellen der Hauptzollämter sind die Zollämter, Bezirkszollkommissare und Zollaufsichtsstellen (§ 1 Abs. 1 Ziff. 2 FinVerwG). Zuständig sind ferner die Oberfinanzdirektion, die Staatsanwaltschaft und die Gerichte. Durch die Fassung „oder die mit der Sache befaßten Beamten dieser Behörden“ ist klargestellt, daß die Einleitung der Untersuchung nicht nur durch die Beamten erfolgen darf, die die angeführten Behörden nach außen vertreten, sondern durch alle mit der Sache befaßte Beamte, die in ihrem Aufgabenbereich selbständig für die Steuerbehörde zu handeln befugt sind¹⁸⁶. Dazu gehören die Bezirks- und Strafsachenbearbeiter, die Bezirkszollkommissare, die Steuer- und Zollfahndungsbeamten, die Steuer- und Grenzaufsichtsbeamten und schließlich auch die Betriebsprüfer. Diese weite Abgrenzung des zuständigen Personenkreises dürfte übereinstimmen mit der Regelung des § 440 AO, wonach alle Hilfsstellen und Beamten des Finanzamts verpflichtet sind, Steuervergehen zu erforschen und alle keinen Aufschub gestattenden Maßnahmen zu treffen.

Der Begriff des Beamten ist, wie Hartung¹⁸⁷ zutreffend ausführt, hier im Sinn des § 359 StGB zu verstehen, umfaßt also auch die bei den Behörden tätigen, mit hoheitlichen Aufgaben betrauten Angestellten, z. B. einen Angestellten, der als Betriebsprüfer tätig ist.

Die Polizeibehörden und -beamten sind in § 410 Abs. 4 AO nicht aufgeführt. Es ist zwar richtig, daß die Polizeibehörden keine „Hilfsstellen“ der Finanzämter sind¹⁸⁸. Da sie aber andererseits nach § 427 Abs. 1 AO in gleicher Weise zur Erforschung von Steuervergehen zuständig sind wie nach § 440 AO die Hilfsstellen und die Beamten der Finanzämter, ist kein vernünftiger Grund ersichtlich, sie zur Einleitung der Untersuchung nicht für befugt zu halten¹⁸⁹. Dies um so mehr, als sie ebenso wie die Fahndungsbeamten Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft sind¹⁹⁰.

¹⁸⁵ Ahrens, a.a.O.

¹⁸⁶ OLG Bremen, DStZ B 1951 S. 212.

¹⁸⁷ a.a.O. S. 199.

¹⁸⁸ Mattern, NJW 1951, S. 937 (940).

¹⁸⁹ Hartung, S. 199.

¹⁹⁰ Vgl. Bereinigte Sammlung des Bayerischen Landesrechts Bd. III S. 171.

Befugt zur Einleitung der Untersuchung ist auch der Staatsanwalt, soweit die zu erwartende Strafe aus dem Nichtsteuergesetz zu entnehmen ist (vgl. § 422, 418 AO)¹⁹¹. Die Zuständigkeit des Amtsrichters ergibt sich aus § 165 StPO in Verbindung mit § 420 AO. Danach hat dieser bei Gefahr im Verzug Ermittlungshandlungen gegen den Beschuldigten vorzunehmen.

bb) Die Voraussetzungen für die Einleitung der Untersuchung

Voraussetzung für die Einleitung einer steuerstrafrechtlichen Untersuchung ist nach § 441 AO der Verdacht eines Steuervergehens. Vermutungen oder Gerüchte genügen demnach nicht. Es müssen vielmehr bestimmte Tatsachen vorliegen, durch die die Möglichkeit eines Steuervergehens begründet wird. Insoweit muß der Verdacht bestimmt und durch die vorliegenden Tatsachen hinreichend erhärtet sein.

Der nach § 441 Abs. 2 AO erforderliche Aktenvermerk bildet weder eine Voraussetzung für die Einleitung der Untersuchung noch stellt er sie dar. Er ist lediglich insoweit von Bedeutung, als durch ihn die durch bestimmte Handlungen eingeleitete Untersuchung erkennbar und nachweisbar festgehalten wird¹⁹².

cc) Maßnahmen zur Einleitung

Untersuchung bedeutet jede Maßnahme, die ein zur Strafverfolgung berufener Amtsträger zu dem äußerlich erkennbaren Zweck vornimmt, festzustellen, ob ein strafrechtlicher Verdacht besteht¹⁹³.

Demgemäß können die Maßnahmen zur Einleitung der Untersuchung verschiedener Art sein. Sie müssen in jedem Falle den Entschluß äußerlich erkennen lassen, daß gegen den Beschuldigten *steuerstrafrechtlich* eingeschritten werden soll. Dies ist deshalb von Bedeutung, weil sowohl das steuerliche als auch das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren in der Hand der gleichen Behörde liegt. Auch kann von vornherein bei vielen Maßnahmen nicht festgestellt werden, ob es sich um solche des steuerlichen Ermittlungsverfahrens (§ 204 AO) oder des Steueraufsichtsverfahrens (§ 201 AO) handelt. Ermittlungen und Prüfungen im Veranlagungs- und im Steueraufsichtsverfahren stellen jedoch keinesfalls Maßnahmen zur Einleitung der Untersuchung dar¹⁹⁴.

¹⁹¹ Mattern, NJW 1951 S. 937 (940), a. A. Terstegen, BuB Bl. 12.

¹⁹² RG, 56, 341.

¹⁹³ RG, 6, 82; 56, 341.

¹⁹⁴ RG, 32, 362; 56, 341.

Soweit Maßnahmen nicht ihrer Natur nach sich als solche des Strafverfahrens darstellen, z. B. vorläufige Festnahme (§ 439 AO), Beschlagnahme (§ 430 AO) müssen sie als steuerstrafrechtliche Maßnahmen besonders gekennzeichnet werden ¹⁹⁵.

b) Die Eröffnung der Einleitung der Untersuchung

Die Einleitung der Untersuchung muß dem Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter eröffnet werden. Aus § 410 Abs. 4 Satz 2 AO ergibt sich, daß die Eröffnung eine amtliche Mitteilung voraussetzt, auf Grund deren der Steuerpflichtige erkennen kann, daß gegen ihn ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren läuft. Eine bestimmte Form ist dafür nicht vorgeschrieben. Bei Vornahme von Ermittlungshandlungen, die ihrer Natur nach sich als strafrechtliche darstellen, z. B. vorläufige Festnahme, Beschlagnahme ist mit der Vornahme der Handlung nicht nur die Untersuchung eingeleitet, sondern gleichzeitig auch in schlüssiger Weise dem Steuerpflichtigen die Einleitung der Untersuchung eröffnet ¹⁹⁶. In allen sonstigen Fällen bedarf es der besonderen mündlichen oder schriftlichen Mitteilung. Soweit die Einleitung mündlich mitgeteilt wird, wird es zweckmäßig sein, darüber eine Niederschrift aufzunehmen. Bei schriftlicher Mitteilung muß die Verfügung dem Steuerpflichtigen bekanntgegeben werden (§ 91 AO), d. h. sie muß so in seinen Machtbereich gelangen, daß er in der Lage ist, von ihr Kenntnis zu nehmen.

Die Einleitung der Untersuchung kann auch dem Vertreter gegenüber eröffnet werden. Unter „Vertreter“ im Sinne dieser Bestimmung sind sowohl die gesetzlichen Vertreter (§ 103 AO) als auch die bevollmächtigten Vertreter (§ 107 AO) ¹⁹⁷ zu verstehen.

Die Mitteilung über die Eröffnung der Einleitung der Untersuchung muß inhaltlich so beschaffen sein, daß erkennbar ist, wegen welcher Tat und wegen welchen Steuervergehens die Untersuchung eingeleitet worden ist. Soweit eine solch genaue Bezeichnung nicht gleich möglich ist, wird jedenfalls die Konkretisierung umgehend nachzuholen sein ¹⁹⁸. Dies ist insofern von Bedeutung, weil nur hinsichtlich der bezeichneten Tat im Sinne des historischen Vorgangs die Sperrwirkung eintritt.

¹⁹⁵ Siehe Fußnote 194.

¹⁹⁶ OLG Bremen, DStZ B 1951 S. 212; Hartung, S. 200; Terstegen, BuB Bl. 12 R.

¹⁹⁷ Mattern, NJW 1951 S. 937.

¹⁹⁸ Siehe Fußnote 197.

2. Der Umfang des Ausschlusses der Straffreiheit

Ähnlich wie bei dem Ausschließungsgrund des § 410 Abs. 1 Satz 2 AO erste Alternative tritt auch bei dem eben dargestellten Ausschließungsgrund die Frage auf, wieweit der Ausschluß sachlich, zeitlich und persönlich reicht.

a) *Sachliche Einschränkungen*

Sachlich beschränkt sich der Ausschluß der Straffreiheit auf das Vergehen bezüglich der Steuerart und des Steuerabschnitts, das in der Mitteilung über die Einleitung der Untersuchung bezeichnet ist. Der Steuerpflichtige kann somit wegen anderer Vergehen, die in der Eröffnung der Einleitung der Untersuchung nicht bezeichnet worden sind, Selbstanzeige erstatten¹⁹⁹.

b) *Zeitliche Einschränkungen*

Ist das eingeleitete Strafverfahren wieder eingestellt worden, weil der Steuerpflichtige des in der Einleitung bezeichneten Steuervergehens nicht überführt werden konnte, so stellt sich auch hier die Frage, ob die einmal eingeleitete Untersuchung die Selbstanzeige endgültig ausschließt oder ob nach Einstellung des Verfahrens hinsichtlich der gleichen Steuerhinterziehung, die Gegenstand der Einleitung der Untersuchung war, Selbstanzeige erneut möglich ist. Dies ist aus dem gleichen Grunde zu verneinen wie die Möglichkeit einer Selbstanzeige nach Erscheinen eines Prüfers. Auf die Ausführungen im dritten Abschn. Ziff. 2 b wird insoweit Bezug genommen.

c) *Persönliche Einschränkungen*

Für die Frage, ob die einleitende Untersuchung nur für den Täter oder auch für die Teilnehmer die Möglichkeit der Selbstanzeige ausschließt, gelten in vollem Umfang die Ausführungen im dritten Abschnitt Ziff. 2 c).

C. Die Kenntnis von der Entdeckung der Tat

Nach § 410 Abs. 3 AO tritt Straffreiheit nicht ein, wenn der Täter im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung wußte oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen mußte, daß die Tat ganz oder zum Teil entdeckt war.

¹⁹⁹ Hartung S. 200; a. A. Ruffelmacher S. 138, der aber verkennt, daß der Entschluß, steuerstrafrechtliche Ermittlungen einzuleiten, die Kenntnis der Richtung (Steuerart und -abschnitt) voraussetzt. Ohne solche Kenntnis wäre es sinnlos, gegen jemand steuerstrafrechtlich vorzugehen.

a) Die Entdeckung der Tat

Der Klarstellung bedarf zunächst, wann die Tat ganz oder teilweise entdeckt ist. Da der Begriff des Entdecktseins auch bei § 46 Ziff. 2 StGB und § 310 StGB von Bedeutung ist, § 410 AO diesen Erscheinungsformen der tätigen Reue ähnlich ist, liegt es nahe, die im allgemeinen Strafrecht entwickelten Grundsätze insoweit auch auf § 410 Abs. 2 AO anzuwenden²⁰⁰. Entdeckt werden kann nur, was geheim ist. Es wird also eine im Geheimen vorgenommene Handlung vorausgesetzt. Gegenstand der Entdeckung ist die Handlung in ihrer strafrechtlichen Bedeutung²⁰¹. Ein bloßer Tatverdacht reicht demnach nicht aus²⁰². Andererseits ist nicht erforderlich, daß der Täter in allen Einzelheiten überführt ist. Entdeckt ist danach die Tat, wenn ein Unbeteiligter, der nicht zum Kreis des Täters gehört, das Vorliegen einer strafbaren Handlung erkannt hat²⁰³. Hinzu kommen muß allerdings noch, daß von den die Tat entdeckenden Personen die Verhinderung des Erfolges oder die Veranlassung der Strafverfolgung zu erwarten ist²⁰⁴. Ein präsumtives Handeln gegen die Interessen des Täters ist also für die Entdeckung wesentliches Merkmal²⁰⁵.

Für die Anwendung dieser Grundsätze auf § 410 Abs. 2 AO ist eine Klarstellung insofern erforderlich als eine Verhinderung des Erfolgs durch die entdeckende Person mit Rücksicht darauf, daß die Selbstanzeige materiell vollendete Delikte zum Gegenstand hat, außer Betracht bleibt.

Zum Kreis der Personen, deren Kenntnis nicht schadet, gehören daher vor allem die Teilnehmer (Mittäter, Anstifter und Gehilfen). Auch von nahen Familienangehörigen dieser Personen ist in der Regel kein Handeln gegen die Interessen des Täters zu erwarten. Ebenso verhält es sich mit dem Steuerberater, der auf Grund des für ihn geltenden Berufsrechtes seinen Auftraggeber nicht anzeigen darf²⁰⁶, soweit er selbst die Hinterziehung entdeckt. Auch derjenige, der vom Täter den Auftrag erhalten hat, Selbstanzeige zu

²⁰⁰ Hartung, S. 201; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 410 Anm. 4; Terstegen, BuB Bl. 13 R. Die Einheit der Rechtsordnung wird dabei bewußt unterstellt. Sie fungiert insoweit als „Axiome“ i. S. der Ausführungen von Engisch, Die Einheit der Rechtsordnung, S. 69 ff.

²⁰¹ Frank StGB S. 99.

²⁰² RG, 3, 93.

²⁰³ StGB, Leipziger Kommentar § 46 Anm. IV 2 a, S. 235 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung.

²⁰⁴ RG, 71, 242.

²⁰⁵ Maurach, Allgem. Teil S. 454.

²⁰⁶ Terstegen, BuB Bl. 14.

erstaten, gehört zu dem hier erörterten Personenkreis. Dieser soll ja gerade im Einverständnis des Täters *in* und nicht gegen dessen Interesse handeln.

Umgekehrt kann die Tat von jedem entdeckt werden, nicht nur von der Behörde, wie gelegentlich angenommen wird ²⁰⁷.

Hinsichtlich der Tat ist nicht erforderlich, daß sie in allen ihren Einzelheiten aufgedeckt ist. Es müssen jedoch gewisse Tatsachen festgestellt sein, die auf eine Steuerverkürzung schließen lassen. Dabei genügt die Feststellung der objektiven Tatbestandsmerkmale. Das Verschulden braucht nicht festzustehen ²⁰⁸.

b) Die Kenntnis von der Entdeckung

Schädlich ist aber nicht die objektive Entdeckung der Tat, sondern nur die Kenntnis des Täters von der Entdeckung. Der Täter muß demnach wissen, daß einem Dritten Tatsachen bekanntgeworden sind, die nach seinem – des Täters – Vorstellungsbild der Entdeckende als Steuerverkürzung würdigen kann ²⁰⁹.

Der Kenntnis des Täters ist gleichgestellt der Umstand, daß der Täter bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen mußte, daß die Tat entdeckt war. In diesem Zusammenhang wird gelegentlich auf die Regelung des § 259 StGB verwiesen ²¹⁰, wo der Hehler entweder wissen oder „den Umständen nach annehmen muß“, daß die Hehlereihandlung sich auf eine mittels einer strafbaren Handlung erworbene Sache bezieht. Dieses „den Umständen nach annehmen muß“ ist nach herrschender Meinung eine Beweisvermutung, d. h. es genügt für den Nachweis des Vorsatzes das Vorliegen von Umständen, die dem Täter die Überzeugung von der strafbaren Herkunft der Sache aufdrängen mußten ²¹¹. Gegenüber § 410 Abs. 2 AO besteht jedoch der Unterschied, daß hier kein Vorsatz im Sinne des subjektiven Tatbestandes erforderlich ist. Maßgebend ist vielmehr die tatsächliche Kenntnis von der ganzen oder teilweisen Entdeckung der Tat. Da aber nun andererseits die Entdeckung als solche sich oft nicht als ein einheitlicher Vorgang darstellt, vielmehr sich häufig in Stufen vollzieht, darüber hinaus der Täter über den wirklichen Umfang der Entdeckung meist nicht unterrichtet ist, so

²⁰⁷ Berger, BB 1951 S. 931 (932).

²⁰⁸ Troeger-Meyer, S. 261.

²⁰⁹ Maurach, Allgem. Teil S. 454.

²¹⁰ Hartung, S. 201; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 410 Anm. 14; Terstegen, Steuerstrafrecht S. 126.

²¹¹ StGB, Leipziger Kommentar, § 259 Anm. 5 b S. 432.

stellt das Gesetz es neben der Kenntnis alternativ darauf ab, welche Sachlage dem Täter bekannt war und ob er aus der ihm bekannten Sachlage bei verständigem Einsatz seines Denkvermögens den Schluß ziehen mußte, daß die Tat ganz oder zum Teil entdeckt war ²¹². Es kommt demnach nicht auf die Verständigkeit eines normalen Durchschnittsmenschen an ²¹³.

Fraglich ist, inwieweit unter diesen Umständen ein Irrtum des Täters, entdeckt zu sein, von Bedeutung ist. Da die Selbstanzeige nur ausgeschlossen wird, wenn die Hinterziehung *wirklich* entdeckt ist *und* der Täter davon Kenntnis hatte, so genügt die irrige Vorstellung von der Entdeckung allein nicht ²¹⁴.

5. ABSCHNITT

Die Wirkung der Selbstanzeige

1. Die Selbstanzeige ein Strafaufhebungsgrund

Die wirksame Selbstanzeige stellt einen persönlichen Strafaufhebungsgrund und nicht einen Strafausschließungsgrund ²¹⁵ dar. Strafaufhebungsgründe sind Umstände, die erst nach Begehung der strafbaren Handlung eintreten, denen aber von Gesetzes wegen eine Strafbefreiung mit rückwirkender Kraft zukommt. Unter Strafausschließungsgründen versteht man zur Zeit der Tat vorliegende persönliche Eigenschaften oder Verhältnisse, denen das positive Recht strafbefreiende Wirkung beilegt ²¹⁶.

2. Der Umfang der Straffreiheit

Der Umfang der Straffreiheit ist durch die gesetzliche Ausdrucksweise „insoweit“ abgegrenzt. Wie bereits dargetan ²¹⁷, bezieht sich das Wort „insoweit“ auf die sämtlichen in § 410 AO für die Erlangung der Straffreiheit genannten Voraussetzungen. Das hat verschiedene Wirkungen. In sachlicher Hinsicht bedeutet dies, daß sich die Straffreiheit nur erstreckt auf den Teil des Steuervergehens (Steuerabschnitt, Steuerart), der von der Berichtigungshandlung erfaßt wird, ferner nur auf den Teil des verkürzten Betrages, der

²¹² LG Flensburg, DStR 1953 S. 547 mit zustimmender Anmerkung v. Susat; Mattern, DStR 1954 S. 457; ders. JZ 1954 S. 432 (434).

²¹³ Terstegen, Steuerstrafrecht S. 126.

²¹⁴ Ebenso Maaßen, FR 1954 S. 293 (295); Suhr, NWB F. 13 S. 209.

²¹⁵ Wie gelegentlich behauptet wird vgl. Cattien, S. 242.

²¹⁶ Mezger, Strafrecht 1949 S. 496.

²¹⁷ Vgl. 2. Teil 1. Abschn. unter 2 b u. 2. Abschn. unter 2.

innerhalb der festgesetzten Frist nachgezahlt wird. Schließlich wirkt die Straffreiheit nur auf den Teil des Steuervergehens, hinsichtlich dessen keine Gründe vorliegen, die die Straffreiheit ausschließen. Die Straffreiheit ist schließlich beschränkt auf die im § 410 AO angeführten Steuervergehen. Vergehen anderer Art, die in Tatmehrheit oder in Tateinheit mit den in § 410 erwähnten Steuervergehen stehen, werden von der Straffreiheit nicht berührt²¹⁸. Andererseits ist die Straffreiheit aber insofern eine vollständige, als nach erstatteter Selbstanzeige eine Bestrafung auch nicht mehr etwa wegen einer der Tatbestände des § 406 Abs. 1 AO, z. B. wegen unrichtiger Verbuchung von Geschäftsvorfällen erfolgen kann.

Die Wirkung der Straffreiheit ist ferner beschränkt auf den Täter oder Teilnehmer, der die Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige erfüllt.

Die Straffreiheit erstreckt sich auf die Haupt- und Nebenstrafe der in § 410 AO angeführten Steuervergehen. Sie erstreckt sich auch auf die Einziehung (§ 414 AO). Voraussetzung ist allerdings, daß die einzuziehende Sache dem Täter oder Teilnehmer gehört, der die Selbstanzeige erstattet. Gehört sie einem Täter oder Teilnehmer, der nicht Selbstanzeige erstattet hat, oder einem sonstigen Dritten, so verbleibt es bei der Einziehung.

Die teilweise Straffreiheit hat zur Folge, daß dem Anzeigenden die berichtigten Tatsachen nicht zur Last gelegt werden dürfen. Sie dürfen weder bei der Schuldfrage noch bei der Bemessung der Strafe berücksichtigt werden²¹⁹.

Die Untersagung des Gewerbebetriebes (§§ 198 ff. AO) war ursprünglich im Abschn. „Strafrecht“ der AO enthalten (§§ 355 ff. bzw. § 366 ff. AO a. F.). Sie ist jedoch später in dem Abschnitt „Steueraufsicht“ übernommen worden. Damit hat diese Maßnahme ihren strafrechtlichen Charakter verloren²²⁰. Die Untersagung des Gewerbebetriebes braucht daher in diesem Zusammenhang nicht erörtert zu werden. Ähnlich verhält es sich mit der Untersagung des Gewerbebetriebes nach § 51 a BrantwMonG.

6. ABSCHNITT

Sonderformen der Selbstanzeige

Neben dem Grundtatbestand der Selbstanzeige in § 410 Abs. 1–4 AO sind besondere Arten der Selbstanzeige in § 411, 410 Abs. 5 und 406 Abs. 2

²¹⁸ BGH, BStBl 1959 I S. 18.

²¹⁹ Hartung, S. 202.

²²⁰ Goetzeler, S. 174 (175).

AO geregelt. Die Abweichungen dieser Arten der Selbstanzeige vom Grundtatbestand des § 410 AO sollen im folgenden herausgestellt werden:

1. Die Selbstanzeige nach § 411 AO; Besonderheiten

a) *Der sachliche Geltungsbereich* ist beschränkt auf die Fälle der fahrlässigen Steuerverkürzung des § 402 AO. Weder bei § 410 noch bei § 411 AO ist § 413 AO erwähnt. Durch das Gesetz vom 11. 5. 1956 (BGBl I S. 418) ist § 413 AO völlig neugestaltet worden. Für die frühere Fassung ist die Anwendbarkeit der §§ 410, 411 AO ganz überwiegend abgelehnt worden²²¹. Nach dem Wortlaut der §§ 410, 411 AO ist dies auch jetzt noch richtig. Dies hat jedoch hinsichtlich des fahrlässigen Bannbruchs, der in § 413 Abs. 1 Nr. 2 AO unter Strafe gestellt ist, ein vom Gesetzgeber kaum gewolltes Ergebnis zur Folge. Während für den vorsätzlichen Bannbruch nach § 410 AO eine Selbstanzeige möglich ist, wäre sie, ginge man nur vom Wortlaut aus, beim fahrlässigen Bannbruch ausgeschlossen. Für das geringere Delikt wäre daher die Selbstanzeige nicht möglich. Mit Hartung²²² wird man es für zulässig halten können, § 411 AO auf den fahrlässigen Bannbruch entsprechend anzuwenden. § 2 StGB steht einer solchen, einen Strafausschluß begründenden Auslegung, nicht entgegen.

b) *Die Berichtigung*

Hinsichtlich der Berichtigung befindet sich der Steuerpflichtige bei § 411 AO in einer besonderen Lage. Kennzeichen der Fahrlässigkeit ist, daß der Täter die Sorgfalt, zu der er nach den Umständen und seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande war, außer acht gelassen hat und daß er infolgedessen den Erfolg, den er bei Anwendung pflichtgemäßer Sorgfalt hätte voraussehen können, nicht vorausgesehen hat oder den Eintritt des Erfolges zwar für möglich gehalten, aber darauf vertraut hat, er werde nicht eintreten²²³. Bei der fahrlässigen Steuerverkürzung kommt es dabei auf die Sorgfalt „als Erfüllung der Rechtsbeachtungspflicht“, nämlich die Pflicht „Prüfungen und Erkundigungen anzustellen, um seine Steuerpflichten richtig zu erkennen“ an²²⁴. Wegen pflichtwidriger Unterlassung dieser Sorgfalt war der Steuerpflichtige nicht in der Lage, den ein-

²²¹ Ruffelmacher, S. 19, mit weiteren Hinweisen.

²²² a.a.O. S. 195.

²²³ RG 56, 349.

²²⁴ Engisch, Untersuchungen über Vorsatz und Fahrlässigkeit im Strafrecht, Berlin 1930 S. 306/307.

getretenen Erfolg vorauszusehen. Da nun aber der eingetretene Erfolg äußerlich nicht sichtbar und erkennbar ist, wird der Steuerpflichtige diesen Erfolg in der Regel erst gewahr, wenn ein anderer den Erfolg entdeckt und den Steuerpflichtigen darauf hingewiesen hat.

Da nun andererseits im § 411 Abs. 1 der Ausschließungsgrund des § 410 Abs. 1 Satz 2 (Erscheinen eines Prüfers) nicht erwähnt ist und nach § 411 Abs. 2 AO lediglich die Vorschriften des § 410 Abs. 3 bis 5 entsprechend gelten, nicht aber § 410 Abs. 2 (Kenntnis von der Entdeckung der Tat), kann der Steuerpflichtige auch noch berichtigen, wenn der Prüfer bereits erschienen ist oder er weiß, daß die Tat bereits entdeckt ist. Aus dem Zusammenhalt dieser Bestimmungen wird man den Schluß ziehen müssen, daß an die Berichtigungshandlung bei § 411 AO geringere Anforderungen zu stellen sind als an die bei § 410 AO ²²⁵. Die Auffassung, daß der Steuerpflichtige für eine wirksame Berichtigung – von seinem Standpunkt aus – neues, bisher unbekanntes Material liefern muß, wird deshalb für § 411 AO eine gewisse Einschränkung erfahren müssen. Soweit jedenfalls der Prüfer den gesamten bisher unbekannten Sachverhalt aufgedeckt hat, bleibt dem Steuerpflichtigen nichts anderes übrig, als das Ergebnis der Prüfung anzuerkennen und dabei zum Ausdruck zu bringen, daß dieses Ergebnis insoweit richtig und vollständig ist. In dieser, der Wahrheit entsprechenden Versicherung, wird man einen Beitrag des Steuerpflichtigen in dem üblichen Sinne insofern sehen können, als dadurch weitere Ermittlungen überflüssig werden.

Anders wird es sich aber verhalten, wenn der Prüfer nur einen Teil (eine Steuerart oder einen Steuerabschnitt) der Verkürzungen entdeckt hat, der Steuerpflichtige aber nunmehr auf Grund der Aufklärung durch den Prüfer erkennt oder erkennen muß, daß auch noch weitere Verkürzungen in Frage stehen. In diesen Fällen wird er nach Kräften mithelfen müssen, den gesamten Sachverhalt aufzuklären. Dies kann geschehen durch freiwillig erteilte Auskünfte und Hinweise, Vorlage von Belegen u. ä.

So betrachtet aber begegnet das Urteil des BGH vom 29. 4. 1959 ²²⁶ einigen Bedenken. Zwar ist es grundsätzlich richtig, daß die Berichtigung einen eigenen, von der Ermittlungstätigkeit des Prüfers unabhängigen Beitrag des Täters zur Richtigstellung der bisher unrichtigen Angaben voraussetzt. Dies braucht aber, wie dargetan, nicht notwendig in der Vornahme

²²⁵ Worauf Mattern, NJW 1951 S. 937 (941), DStZ A 1952 S. 413 (414), DStR 1952 S. 76, DStR 1954 S. 457 mit Recht hinweist.

²²⁶ DStZ B 1959 S. 499.

²²⁷ a. A. Suhr, NWB F 13 S. 212.

einer Handlung bestehen, durch die bestimmte Tatsachen aufgeklärt werden²²⁷.

Die Lieferung von neuem Material wird aber auch bei fahrlässiger Steuerverkürzung immer dann in Frage kommen, wenn der Steuerpflichtige entweder durch seinen Steuerberater auf die Verkürzungen hingewiesen wurde oder sie selbst entdeckt hat.

Für die Frage der Berichtigung bei § 411 AO ist auch von Bedeutung, ob Voraussetzung einer wirksamen Selbstanzeige durch einen Bevollmächtigten ein diesem vom Steuerpflichtigen erteilter Auftrag ist. Im Anschluß an die Entscheidung RG 64, 76 wird im Schrifttum²²⁸ überwiegend die Auffassung vertreten, daß es bei der fahrlässigen Steuerverkürzung im Gegensatz zur Selbstanzeige bei der Steuerhinterziehung²²⁹ eines besonderen nach der Tat erteilten Auftrags nicht bedürfe. Die angeführte Entscheidung des RG rechtfertigt jedoch, soweit sie veröffentlicht ist, eine solche Auffassung nicht. Denn das RG hat in den Gründen der Entscheidung ausdrücklich festgestellt, daß der Angeklagte steuerehrlich gewesen ist und von den Vorgängen (Unterlassung der erforderlichen Zahlungen durch den Bruder und dadurch bewirkte Steuerverkürzung) nicht unterrichtet war. Unter diesen Umständen kann aber die Prämisse des Urteils, daß der Angeklagte die durch seinen Bruder herbeigeführte Steuerverkürzung gegen sich gelten lassen müsse, nicht ohne weiteres als richtig angesehen werden. Es hätte vielmehr der Darlegung bedurft, daß der Angeklagte sich auch selbst infolge mangelnder Überwachung seines Beauftragten schuldig gemacht habe. Denn erst in diesem Falle hätte eine fahrlässige Steuerverkürzung durch den Angeklagten selbst vorgelegen.

Die Frage der Selbstanzeige durch einen Beauftragten wird man bei fahrlässigen Steuerverkürzungen unter Beachtung der für die Selbstanzeige bei § 411 AO entwickelten Grundsätze zu beantworten haben. Danach sind zwar an das Berichtigen nicht so strenge Anforderungen zu stellen wie bei § 410 AO. Andererseits sind aber auch bei § 411 AO dann jedenfalls, wenn der Steuerpflichtige über seine Verfehlungen aufgeklärt worden ist, gewisse Handlungen auch von ihm zu fordern (Anerkennung des Ergebnisses, weitere Auskünfte usw.). Ganz ohne Kenntnis des Steuerpflichtigen wird daher ein Beauftragter eine für den Steuerpflichtigen wirksame Selbstanzeige nicht erstaten können.

Liegt der Fall aber so, daß der Steuerpflichtige von den Verfehlungen des Beauftragten keine Kenntnis hatte und dies ihm auch nicht vorgeworfen

²²⁸ Barske-Gapp, S. 85 Fußnote.

Hartung, S. 192; Fuchs, S. 59.

²²⁹ Vgl. die Ausführungen 2. Abschnitt unter 3.

werden kann, so handelt es sich in Wirklichkeit nicht um eine Selbstanzeige des Steuerpflichtigen, sondern des Beauftragten.

2. Die Selbstanzeige nach § 410 Abs. 5 AO

Diese Form der Selbstanzeige weist in mehrfacher Hinsicht Verschiedenheiten gegenüber der des § 410 Abs. 1–4 AO auf.

a) Die Selbstanzeigebehandlung

Die Selbstanzeigebehandlung besteht in der rechtzeitigen und ordnungsgemäßen Erstattung der in § 117 AO vorgesehenen Anzeige. Der Inhalt dieser Anzeige besteht lediglich in der Mitteilung, daß Erklärungen, die ein Steuerpflichtiger – der inzwischen verstorben oder sonst weggefallen ist – zur Festsetzung oder Veranlagung von Steuern abgegeben hat, unrichtig oder unvollständig sind oder daß ein Steuerpflichtiger pflichtwidrig es unterlassen hat, solche Erklärungen abzugeben. Es ist demnach nicht erforderlich, daß die unrichtige Erklärung berichtigt oder die unterlassene Erklärung nachgeholt wird. Es braucht deshalb kein neues steuerliches Material geliefert zu werden, wodurch das Finanzamt imstande wäre, ohne langwierige Nachforschungen die Steuer festzusetzen.

Die Anzeige ist rechtzeitig, wenn sie binnen Monatsfrist dem Finanzamt zugeht (vgl. § 117 Abs. 1 AO). Die Frist beginnt mit dem Zeitpunkt zu laufen, in dem der Anzeigepflichtige erkennt, daß die abgegebenen Erklärungen unrichtig oder unvollständig sind bzw. Erklärungen pflichtwidrig unterblieben sind. Es ist also positive Kenntnis des Anzeigepflichtigen erforderlich. Ein fahrlässiges Nichtkennen genügt demnach nicht.

b) Die Person des Anzeigenden

Hinsichtlich der Person des Anzeigenden unterscheidet sich § 410 Abs. 5 AO insofern von der gewöhnlichen Selbstanzeige dadurch, daß nicht derjenige, der die unrichtige Erklärung abgegeben bzw. die Erklärung unterlassen hat, die Anzeige zu erstatten hat, sondern die in § 117 AO bezeichneten Personengruppen, denen nach dieser Vorschrift besondere Anzeigepflichten auferlegt sind. Anzeigepflichtig sind nach § 117 Abs. 1 AO: Testamentsvollstrecker, Pfleger, Liquidatoren, Verwalter und Erbschaftsbesitzer, welche nicht zugleich Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen sind. Nicht dazu gehören die Erben, die Konkursverwalter und die Vertrauenspersonen im Vergleichsverfahren²³⁰; nach § 117 Abs. 2 AO:

²³⁰ RFH 35, 41.

Erwerber von Unternehmen, auf deren Betrieb eine Steuerpflicht begründet ist, sowie Sondernachfolger in land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen oder Betriebsvermögen; nach § 117 Abs. 3 AO:

die Nachfolger von gesetzlichen Vertretern, Betriebsleiter oder Bevollmächtigten bzw. die erstmals bestellten gesetzlichen Vertreter hinsichtlich der Erklärungen der von ihnen vertretenen Person.

c) Die Nachzahlung

Eine Nachzahlung, wie sie in § 410 Abs. 3 AO erforderlich ist, ist bei § 410 Abs. 5 AO nicht vorgesehen. Es ist deshalb gleichgültig, ob das FA die verkürzten Beträge nachfordert oder ob sie innerhalb der Nachzahlungsfrist entrichtet werden oder nicht.

d) Die Wirkung der Anzeige

Die Wirkung einer nach § 117 AO ordnungsgemäß und rechtzeitig erstatteten Anzeige ist eine doppelte.

aa) Es erlangen diejenigen, die die Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben haben, Straffreiheit für den ganzen Umfang der Verfehlungen, also nicht nur „insoweit“ die Angaben berichtigt werden. Diese Wirkung tritt nur dann nicht ein, wenn dem Steuerpflichtigen „vorher“ die Einleitung einer Untersuchung eröffnet worden ist. Nur dann also, wenn bereits bei Lebzeiten des Steuerpflichtigen oder vor seinem Wegfall ihm die Einleitung der Untersuchung eröffnet worden ist, kann die in § 117 AO vorgesehene Anzeige durch die hier bezeichneten Personen nicht mehr strafbefreiend wirken.

bb) Der Anzeigepflichtige befreit sich selbst von der Haftung für die vorerhaltenen Beträge (§ 117 Abs. 1 AO letzter Halbsatz).

e) Die rechtspolitische Rechtfertigung

Ihre rechtspolitische Rechtfertigung findet die eigenartige Regelung darin, daß sie die in § 117 AO vorgeschriebene Anzeigepflicht, die einem „Denunziationszwang“ gleichkommt, erträglich macht²³¹. Die zu einer Anzeige nach § 117 AO verpflichteten Personen sollen vor dieser Anzeige nicht deshalb zurückschrecken, weil sie dadurch dritte Personen, die zu ihnen in einem gewissen Vertrauensverhältnis stehen, der Strafverfolgung aussetzen. Dieser Gewissenskonflikt sollte durch § 410 Abs. 5 AO beseitigt werden²³².

²³¹ Becker, § 374 AO a.F. Anm. 8.

²³² Bericht des 11. Ausschusses der Nationalversammlung Drucksache Nr. 1460/1919 S. 19.

3. Die Selbstanzeige nach § 406 Abs. 2 AO

a) *Allgemeines*

Allgemein ist über § 406 Abs. 2 AO zu sagen, daß er die Regelung der Selbstanzeige für die in § 406 Abs. 1 unter Strafe gestellte Steuervergünstigung enthält. Die Bestimmung des § 406 Abs. 2 AO ist aus dem Grunde erforderlich, weil § 46 StGB nur den Rücktritt vom Versuch straffrei stellt, der Versuch des § 406 Abs. 1 aber nicht strafbar ist (§ 43 Abs. 3 StGB); andererseits erlangt derjenige, der bereits eine Steuerhinterziehung begangen hat, durch Selbstanzeige Straffreiheit. Um so mehr war es rechtspolitisch geboten, auch für strafbar erklärte Vorbereitungshandlungen bei einer der Gefährdung entgegenwirkenden Handlungsweise Straffreiheit zu gewähren. § 406 Abs. 2 AO greift dann nicht mehr ein, wenn es bereits zum Versuch der Steuerhinterziehung gekommen ist²³³. In diesen Fällen ist § 410 AO anzuwenden.

In § 406 Abs. 1 AO sind die folgenden Handlungen unter Strafe gestellt:

aa) Die Ausstellung von Belegen, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind.

bb) Das unrichtige Verbuchen oder das Unterlassen des Verbuchens von Geschäftsvorfällen.

cc) Das unrichtige Verbuchen oder das Unterlassen des Verbuchens von Betriebsvorgängen nach den Verbrauchsteuergesetzen.

Dem Wesen nach gehören die angeführten Tatbestände dem Bereich der sonst straflosen Vorbereitungshandlungen an²³⁴. Sie stellen Vorstufen des steuerlichen Verletzungstatbestandes dar, die aber andererseits bereits schwerwiegende Gefährdungen des Steueraufkommens darstellen und aus diesem Grunde unter Strafe gestellt sind.

b) *Die Selbstanzeigebehandlung*

Die nach § 406 Abs. 2 erforderliche Handlung besteht in der Verhinderung der beabsichtigten Steuerverkürzung. Wie dies geschieht, ist gleichgültig. Das Gesetz führt als Beispiele („insbesondere“) an: Berichtigen der Belege und der Buchungen, Nachholen der Buchungen. Es muß der für die

²³³ Ein solcher liegt nach der ständigen Rechtsprechung bei den Steuern, die auf Grund einer Steuererklärung des Pflichtigen festgesetzt werden, dann vor, wenn die unrichtige Erklärung mit Wissen und Willen des Stpfl. an die Steuerbehörde auf den Weg gebracht wird (Troeger-Meyer, S. 38 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

²³⁴ Wittneben, DStZ A 1956 S. 185 (187).

beabsichtigte Steuerverkürzung geleistete Tatbeitrag jedenfalls wieder rückgängig gemacht werden. Der Aussteller eines unrichtigen Beleges wird demnach den unrichtigen Beleg zurückverlangen oder einen neuen, richtigen ausstellen müssen oder den unrichtigen richtigstellen müssen. Ähnlich verhält es sich mit den Buchungen. Die Geschäftsvorfälle und die Betriebsvorgänge müssen so eingetragen werden, wie sie der Wirklichkeit entsprechen. Von diesen Handlungen braucht das FA keine Kenntnis zu erhalten. Ist es aber nicht mehr möglich, die beabsichtigte Verkürzung zu verhindern, weil z. B. der unrichtige Beleg nicht zurückgegeben wird, bleibt nichts anderes übrig, als dem Finanzamt von dem Sachverhalt Kenntnis zu geben.

Werden die Belege nicht berichtigt, sorgt der Steuerpflichtige aber, daß die nichtverbuchten Geschäftsvorfälle richtig versteuert werden, so tritt gleichfalls Straffreiheit ein.

c) Der Ausschluß der Straffreiheit

Die Straffreiheit wird ausgeschlossen durch die Kenntnis oder das Kennenmüssen der ganzen oder teilweisen Entdeckung der Tat. Maßgeblicher Zeitpunkt ist dabei der Zeitpunkt der Berichtigung, Nachholung oder Bekanntgabe an das FA. Es schadet daher nicht, ebenso wie bei § 410 Abs. 2 AO, die objektive Entdeckung der Tat. Ebensowenig schadet das Erscheinen des Prüfers zur Prüfung oder die Eröffnung der steuerstrafrechtlichen Untersuchung ²³⁵.

7. ABSCHNITT

Das Verhältnis der Selbstanzeige zu anderen Bestimmungen

Abschließend ist zu untersuchen, in welchem Verhältnis die Bestimmungen der Selbstanzeige zu anderen strafrechtlichen und steuerrechtlichen Bestimmungen stehen. In Frage kommt hier vor allem das Verhältnis zu § 46 StGB, zu § 165 e AO und zu § 76 Abs. 3 ZollGes.

1. Das Verhältnis zu § 46 StGB

Es ist bereits dargetan ²³⁶, daß § 410 AO auch die Fälle des Versuchs umfaßt. Damit ist aber noch nicht geklärt, ob alle Fälle des Versuchs der Steuerhinterziehung von den Bestimmungen der Selbstanzeige umfaßt wer-

²³⁵ Mattern, DStZ A 1956 S. 328.

²³⁶ Besonderer Teil 1. Abschn. Nr. 2.

den und in welchem Verhältnis § 410 AO zu § 46 StGB steht. Zu untersuchen ist in diesem Zusammenhang, ob § 410 AO auf die Fälle des nicht beendeten und des beendeten Versuchs einer Steuerhinterziehung ausschließlich anzuwenden ist, oder ob daneben auch noch § 46 StGB zum Zuge kommen kann. Die Meinungen gehen auseinander. Zum Teil wird § 410 für beide Erscheinungsformen des Versuchs²³⁷, zum Teil nur für die Fälle des Rücktritts vom beendeten Versuch²³⁸, zum Teil auch für die Fälle des nicht beendeten Versuchs²³⁹, zum Teil schließlich wird § 410 AO neben § 46 Nr. 2 StGB für anwendbar gehalten²⁴⁰, zum Teil endlich wird § 46 Nr. 2 allein für anwendbar gehalten²⁴¹.

Das Verhältnis zwischen den Bestimmungen des StGB und denen des Steuerstrafrechts ist allgemein in § 391 AO geregelt. Danach gilt das Strafgesetzbuch, soweit die Steuergrenze nichts Abweichendes vorschreiben. Das bedeutet einmal, daß auch bei Steuerzuwiderhandlungen nach der AO das StGB in dem Umfange gilt oder wenigstens ergänzend heranzuziehen ist, in welchem das Steuerstrafrecht keine eigenen Vorschriften enthält; andererseits sollen nach § 391 AO die Steuergesetze dem StGB *vorgehen* und es *ausschließen*, soweit sie etwas Abweichendes „vorschreiben“, also Sonder Vorschriften wirklich getroffen haben, es sei denn, daß sie ausdrücklich oder erkennbar die Vorschriften des StGB *zugleich* mit den eigenen Vorschriften angewendet wissen wollen²⁴².

Die Anwendung dieser Grundsätze auf das Verhältnis des § 410 AO zu § 46 StGB führt zu folgendem Ergebnis:

a) Zu § 46 Nr. 1 StGB

Beim unbeendeten Versuch (§ 46 Nr. 1 StGB) hat der Täter noch nicht alles getan, was nach seiner Vorstellung zur Herbeiführung des Deliktserfolges erforderlich ist. Der zur Steuerhinterziehung entschlossene Steuer-

²³⁷ Bayer. ObLG JW 1922, 104 und neuerdings OLG Bremen DStZ B 1951 S. 212; Becker, Anm. 8 zu § 374.

²³⁸ RG, 56, 385; RG, 59, 115; Ede, S. 78.

²³⁹ RG, 62, 364, a. A. RG, 57, 313, worin die Anwendung des § 374 AO a.F., § 410 AO n.F., auf den Fall des unbeendeten Versuchs verneint wird.

²⁴⁰ Barske-Gapp, S. 83; Bauerle, BB 1953 S. 28; Becker, Anm. 8 zu § 374 AO a. F.; Gebhardt, S. 90; Kühn, Anm. 7 zu § 410; Linhard, S. 21.

²⁴¹ Hartung, S. 203, offenbar auch Kreuzer, Über den Rücktritt vom Versuch nach dem Reichsstrafgesetzbuch (§ 46) und der Reichsabgabenordnung (§ 410), Diss. Erlangen 1935 S. 33 (36), aber nicht ganz klar.

²⁴² RG, 63, 139 (141).

pflichtige z. B. schickt einen Boten mit der unrichtigen Steuererklärung zum Finanzamt. Er fängt aber den Boten ab, bevor es zur Abgabe der Steuererklärung gekommen ist²⁴³. Es liegt insofern ein unbeendigter Versuch der Steuerhinterziehung vor. Da § 410 AO ein Berichtigen unrichtiger Erklärungen verlangt, unrichtige Erklärungen aber im Falle des Beispiels überhaupt noch nicht zur Kenntnis der Steuerbehörde gelangt sind, scheidet § 410 AO in diesem Falle schon begrifflich aus. § 410 AO regelt allein schon nach seinen objektiven Merkmalen etwas anderes als § 46 Nr. 1 StGB. § 410 AO ist daher insoweit gegenüber § 46 Nr. 1 StGB keine Sonderregelung. Es verbleibt daher nach der Regel des § 391 AO bei der Anwendung des § 46 Nr. 1 StGB in den Fällen des nicht beendigten Versuchs der Steuerhinterziehung, da auch nicht erkennbar ist, daß in diesem Falle die Vorschriften des StGB zugleich mit denen der AO angewendet werden sollen. Die Entscheidungen des RG²⁴⁴, die es offenbar für möglich halten, § 46 Nr. 1 StGB auch in den Fällen des Rücktritts von unbeendetem Versuch anzuwenden, lassen außer Acht, daß § 410 AO objektiv andere Voraussetzungen aufstellt als § 46 Nr. 1 StGB, nämlich ein Berichtigen, eine solche Handlungsweise beim Rücktritt vom unbeendigten Versuch einer Steuerhinterziehung denkgesetzlich nicht möglich ist.

b) Zu § 46 Nr. 2 StGB

Ein beendeter Versuch (§ 46 Nr. 2 StGB) liegt dann vor, wenn der Täter alles getan hat, was nach seiner Vorstellung zur Herbeiführung des Erfolges erforderlich ist. Bei der Steuerhinterziehung ist dies z. B. dann der Fall, wenn die unrichtige Steuererklärung beim Finanzamt eingereicht ist, die Steuer aber nach der unrichtigen Erklärung noch nicht veranlagt ist. Um das Verhältnis des § 46 Nr. 2 StGB zu § 410 AO zu erschließen, bedarf es eines inhaltlichen Vergleichs beider Vorschriften.

Bei § 46 Nr. 2 StGB ist allgemein vom Täter gefordert, daß er den Eintritt des Erfolges abwendet. In § 410 AO dagegen sind genau bestimmte Berichtigungshandlungen des Täters vorgeschrieben. In § 46 Nr. 2 StGB muß der Erfolg abgewendet werden, während in § 410 AO lediglich die Berichtigung vorausgesetzt ist, auf die Abwendung des Erfolges es insoweit nicht ankommt. Schließlich enthält § 410 AO eine Reihe von ausdrücklich genannten, die Straffreiheit ausschließenden Gründen, während in § 46 Nr. 2

²⁴³ Einen weiteren Anwendungsfall dieser im Steuerstrafrecht seltenen Begehungsform enthält RG 57 (313).

²⁴⁴ RG, 57, 313; RG, 62, 363.

StGB sich solche besonders benannten Gründe nicht finden. Unter diesen Umständen stellt sich aber § 410 AO als Sondervorschrift gegenüber § 46 Nr. 2 StGB dar ²⁴⁵.

Die Auffassung ²⁴⁶, daß § 46 Nr. 2 StGB ergänzend neben § 410 AO anzuwenden sei, stützt sich auf folgendes Beispiel ²⁴⁷: Der Steuerpflichtige hat eine unrichtige Steuererklärung abgegeben. Noch vor der Veranlagung erscheint bei ihm ein Prüfer. Der Steuerpflichtige berichtigt seine Angaben vor der Aufdeckung durch den Prüfer. Straffreiheit nach § 410 AO könne in diesem Fall nicht eintreten, weil mit dem Erscheinen des Prüfers eine wirk-same Selbstanzeige nicht mehr möglich sei (§ 410 Abs. 1 Satz 2 AO erste Alternative). Die Auffassung, daß in diesem Falle § 46 Nr. 2 StGB zum Zuge komme, übersieht jedoch, daß mit dem Erscheinen des Prüfers zwar die Tat noch nicht entdeckt ist, gerade aber durch das Erscheinen des Prüfers und die damit verbundene Furcht vor Entdeckung die Berichtigung veran-laßt wurde. Die für § 46 Nr. 2 StGB erforderliche Freiwilligkeit des Rück-tritts ist daher in diesem Falle nicht mehr gegeben ²⁴⁸.

2. Das Verhältnis zu § 165 e AO

Durch § 165 e wird der Steuerpflichtige, der nachträglich erkennt, daß eine der Finanzbehörde gegenüber abgegebene Steuererklärung unrichtig oder unvollständig ist und daß die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit zu einer Verkürzung der Steuereinnahmen führen kann, verpflichtet, dies unverzüg-lich der zuständigen Finanzbehörde anzuzeigen. Der Verpflichtung zur Anzeige nach § 165 e AO steht bei § 410 AO die Möglichkeit gegenüber, durch Anzeige Straffreiheit zu erlangen. § 165 e AO hat daher ebenso wie § 410 eine Anzeige zum Gegenstand. Inhaltlich beschränkt sich die Anzeige des § 165 e AO, ähnlich wie die des § 117 AO, lediglich auf die Mitteilung, daß die abgegebene Erklärung unrichtig ist. Selbstverständlich werden aber, sobald als möglich, die richtigen bzw. unterlassenen Angaben nachzuholen sein ²⁴⁹. Eine zeitliche Begrenzung der Anzeige besteht darin, daß sie „un-verzüglich“ zu erstatten ist. Fraglich ist, ob die Anzeigepflicht auch dann besteht, wenn die Erklärungen schuldhaft (vorsätzlich oder fahrlässig) un-

²⁴⁵ RG, 56, 386; 59, 116 u. neuerdings BGH, BStBl 1957 I S. 122 (123 re. Sp.) unter Berufung auf Hartung, Anm. VIII zu den §§ 410, 411 AO.

²⁴⁶ Siehe Fußnote 240.

²⁴⁷ Bauerle, a.a.O.

²⁴⁸ Ebenso Ruffelmacher S. 29.

²⁴⁹ Riewald, AO, II. Teil S. 66.

richtig oder unvollständig abgegeben worden sind, somit der Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 396 AO) oder der fahrlässigen Steuerverkürzung (§ 402 AO) vorliegt.

Zum Teil wird eine Anzeigepflicht sowohl bei vorsätzlich als auch bei fahrlässig unrichtigen Angaben bejaht mit der Begründung, daß die vom Steuerpflichtigen selbst herbeigeführte Zwangslage nicht geeignet sei, seine Schuld hinsichtlich einer zur Verdunklung einer anderen Straftat begangenen neuen Straftat auszuschließen²⁵⁰,²⁵¹. Zum Teil²⁵² wird die Anzeigepflicht nach § 165 e nur für fahrlässig begangene Steuerverkürzungen unter Hinweis auf den Wortlaut („nachträglich erkennt“) und die Entstehungsgeschichte des § 165 e AO für möglich gehalten.

Gleichgültig, ob man eine Anzeigepflicht bei vorsätzlich und fahrlässig unrichtigen oder nur bei fahrlässig unrichtigen Erklärungen bejaht, so wird jedenfalls davon auszugehen sein, daß die erstattete Anzeige nur dann zur Straffreiheit führt, wenn sie den Anforderungen der §§ 410, 411 AO entspricht. Es wird also in der Regel nicht genügen, daß der Steuerpflichtige nur anzeigt, die abgegebene Erklärung sei unrichtig oder unvollständig. Die Möglichkeit der Straffreiheit wird er sich nur dadurch schaffen können, daß er bereits mit der Anzeige die Berichtigung abgibt oder jedenfalls in der Anzeige auf die alsbaldige Vorlage der Berichtigung hinweist²⁵³. Daran ändert auch nichts, daß bei fahrlässiger Steuerverkürzung an die Berichtigungshandlung weniger strenge Anforderungen zu stellen sind. Denn dies gilt nur für den Fall, daß die fahrlässigen Verfehlungen durch den Prüfer völlig aufgedeckt werden²⁵⁴. Sobald der Steuerpflichtige selbst oder infolge Aufklärung durch einen anderen seine Verfehlungen erkennt, hat er sie auch zu berichtigen.

²⁵⁰ Barske, DStZ A 1928 S. 25 (26); Lohmeyer, NJW 1958 S. 1431.

²⁵¹ KG vom 27. 12. 1957, zit. bei Lohmeyer, a.a.O.

²⁵² Berger, BB 1951 S. 303. Zu beachten bleibt jedoch, daß bei nachträglicher Erkenntnis, rechtswidrig gehandelt zu haben, die nunmehr bestehende Anzeigepflicht vorsätzlich verletzt wird, wenn der Stpfl. weiterhin untätig bleibt. Die ursprüngliche fahrlässige Steuerverkürzung geht in der späteren Hinterziehung auf (vgl. OLG Hamm BB 1959 S. 1051).

²⁵³ a. A. Berger, a.a.O., der meint, daß bei fahrlässiger Steuerverkürzung die Nacherklärung gemäß § 165 e AO die Strafverfolgung ausschließen, auch wenn den Anforderungen des § 411 AO nicht genügt sei.

²⁵⁴ Vgl. II. Teil 5. Abschn. unter 1 b).

3. Das Verhältnis zu § 76 Abs. 3 ZollGes.

§ 76 Abs. 3 ZollGes. läßt eine Berichtigung der Zollanmeldung bis zum Beginn der Zollbeschau (§ 80 ZollGes.) zu. In der Zollanmeldung hat der Einführer alle für die Ermittlung der Höhe des Zolles maßgeblichen Umstände (Menge, Art, Beschaffenheit und Wert) der Ware anzugeben. Die Zollanmeldung stellt deshalb eine Steuererklärung im Sinne des §§ 166 ff. AO dar ²⁵⁵.

Ist die Zollanmeldung vorsätzlich oder fahrlässig unrichtig abgegeben worden und wird sie nun nach § 76 Abs. 3 ZollGes. berichtigt, so stellt sich die Frage, ob etwa § 76 Abs. 3 ZollGes. gegenüber den Selbstanzeigebestimmungen eine Sondervorschrift darstellt.

Die Berichtigungshandlung ist zwar in beiden Fällen gleich. Man wird jedoch davon auszugehen haben, daß § 76 Abs. 3 ZollGes. sich im Dritten Teil des ZollGes. unter der Überschrift: „Zollverfahrensrecht“ befindet und nur zollverfahrensrechtlich dafür von Bedeutung ist, bis zu welchem Zeitpunkt eine Änderung der Zollanmeldung möglich ist. Die §§ 410, 411 AO dagegen treffen eine sachliche Sonderregelung über die Gewährung von Straffreiheit für die Fälle, in denen unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde berichtigt oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachgeholt werden können ²⁵⁶.

²⁵⁵ Siegert, ZollGes. 6. Aufl. § 76 Anm. 1.

²⁵⁶ OLG Hamburg, ZfZ 1954 S. 313.

Verzeichnis des benutzten Schrifttums

- | | |
|-------------|---|
| Ahrens | Die Einleitung der Untersuchung im Steuerstrafverfahren (StWa 1955 S. 100) |
| Allfeld | Der Rücktritt vom Versuch nach dem geltenden Recht und dem Entwurf eines deutschen Strafgesetzbuchs von 1927, Festgabe für Frank, Tübingen 1930 Bd. 2 S. 74 ff. |
| Barske | Zur Selbstanzeige (DStR 1952 S. 201 ff.) |
| Barske | Reichsabgabenordnung, 5. Aufl. Stuttgart 1959 |
| derselbe | Steuererklärungspflicht ohne Auskunftsverweigerungsrecht (DStZ A 1958 S. 25) |
| Barske-Gapp | Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahrensrecht, 3. erweiterte Aufl., Stuttgart 1959 |
| Bauerle | Die tätige Reue nach § 46 des Strafgesetzbuches im Steuerstrafrecht (BB 1953 S. 28) |
| Becker | Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Berlin 1930 |
| Bengs | Die sogenannte „tätige Reue“ im Steuerstrafrecht (§ 410 RAbgO) (JW 1937 S. 1610) |
| Berger | Die Anzeige („Nacherklärung“) gemäß § 165 e Abs. 1 AO und die Selbstanzeige gemäß § 410 AO im Verhältnis zueinander (BB 1951 S. 303) |
| derselbe | Die strafbefreiende Selbstanzeige ab 1. Januar 1952 (BB 1951 S. 931) |
| derselbe | Selbstanzeige; zuständiges Finanzamt bei gesonderter Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (BB 1952 S. 105) |
| Binding | Grundriß des deutschen Strafrechts, Allgemeiner Teil, 7. Aufl., Leipzig 1907 |
| derselbe | Die Normen und ihre Übertretung, Erster Band: Normen und Strafgesetze, Leipzig 1922 |
| derselbe | Das bedingte Verbrechen, GS Bd. 68 S. 1 |
| Bockelmann | Wann ist der Rücktritt vom Versuch freiwillig? (NJW 1955 S. 1417) |
| Bremer | Strafbefreiende Selbstanzeige bei Steuervergehen (DB 1951 S. 989) |

Cattien	Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren, 2. Aufl., Berlin 1929
Crisolli	Lehrbuch des Steuerrechts, 1. Teil, Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1933
Dallinger	Aus der Rechtsprechung des BGH in Strafsachen (MDR 1953 S. 721 ff.)
Del Vecchio	Lehrbuch der Rechtsphilosophie, 2. Aufl., Basel 1951
Engisch	Untersuchungen über Vorsatz und Fahrlässigkeit im Strafrecht, Berlin 1930
derselbe	Die Einheit der Rechtsordnung, Heidelberger Rechtswissenschaftliche Abhandlungen, Heidelberg 1935
	Einführung in das juristische Denken, 2. Aufl., Stuttgart 1956
Eck	Die tätige Reue im deutschen Steuerstrafrecht, Diss. Bonn 1938
Fließbach	Zu Fragen der Auskunftsverweigerung im Steueraufsichtsverfahren (StuW 1955 Sp. 271)
Frank	Das Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich, 18. Aufl., Tübingen 1931
Fuchs	Handbuch des Steuerstrafrechts und des Steuerstrafverfahrensrechts, Nürnberg 1949
derselbe	Unrechtsgehalt der Steuervergehen (ZfZ 1960 S. 65)
Gebhardt	Die strafbefreiende Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, Diss. München 1951
Goetzeler	Die rationalen Grundlagen des Steuerstrafrechts, Stuttgart 1934
Goldschmidt	Das Verwaltungsstrafrecht, Berlin 1902
Hartung	Das Steuerstrafrecht, Kommentar, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt 1956
Hensel	Besprechung eines Urteils JW 1932 S. 2820
Herrmann	Die steuerliche Selbstanzeige ab 1. Januar 1952 (FR 1952 S. 2 ff.)
Höning	Das Steuerstrafrecht, NWB Fach 13 S. 33 ff.
Hübschmann-Hepp-Spitaler	Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, 1.-3. Aufl., Köln 1955
Jeschek	Anmerkung zum Urteil des BGH vom 14. 4. 55 (MDR 1955 S. 563)
Kaatz	Zu Fragen der Auskunftsverweigerung im Steueraufsichtsverfahren, Anm. zum Urteil des BFH (BStBl 1955 Teil III S. 30), FR 1955 S. 378

Koch	Der Rücktritt vom formell vollendeten Delikt, Strafrechtliche Abhandlungen, Heft 398, Breslau-Neukirch 1939
Kreuzer	Über den Rücktritt vom Versuch nach dem Reichsstrafgesetzbuch (§ 46) und der Reichsabgabenordnung (§ 410) bis Erlangen 1935
Kühn	Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., Stuttgart 1958
Linhard	Die tätige Reue im Steuerstrafrecht, Diss. Erlangen 1950
v. Liszt-Schmidt	Lehrbuch des Deutschen Strafrechts, 25. Aufl., Berlin-Leipzig 1927
Lohmeyer	Zur Frage der Unzumutbarkeit im Steuerstrafrecht, NJW 1958 S. 1431
Maaßen	Die Bedeutung der Zahlungsfrist in den Fällen der Selbstanzeige nach §§ 410, 411 AO (DStZ A 1952 S. 237 ff.)
derselbe	Feststellung, Auslegung und Ermessen im Steuerstrafrecht, StuW 1953 Sp. 287 ff.
derselbe	Negative Wirksamkeitsvoraussetzungen der Selbstanzeige nach § 410 AO (FR 1954 S. 293)
Mattern	Steuerstrafrecht I, Leitfaden für das materielle Steuerstrafrecht, Köln 1949
derselbe	Verwaltungs- und gerichtliches Steuerstrafverfahren (ZStW Bd. 67 S. 363-427)
derselbe	Die Selbstanzeige (§ 410 AO) (DStZ A 1950 S. 134 ff.)
derselbe	Die neuen Vorschriften über die Selbstanzeige (DStZ A 1951 S. 413 ff.)
derselbe	Steuerliche Selbstanzeige und Steuermoral (NJW 1951 S. 937 ff.)
derselbe	Grundsätzliches zur steuerlichen Selbstanzeige (DStR 1952 S. 76 ff.)
derselbe	Steuerliche Selbstanzeige und Betriebsprüfung (NJW 1952 S. 492)
derselbe	Grundsätzliches zur strafbefreienden Selbstanzeige (DStR 1954 S. 457 ff.)
derselbe	Die Rechtsprechung zum Steuerstraf- und Steuerverfahrensrecht (JZ 1954 S. 432)
derselbe	Die Handhabung des neuen Steuerstrafrechts (DStZ A 1956 S. 328)
derselbe	Neues Steuerstrafrecht (DStR 1956 S. 265 ff.)

Mattern	Steuerrecht und Steuermoral (StuW 1958 Sp. 258)
derselbe	Treu und Glauben im Steuerrecht, Ein Beitrag zur Lehre von der Besteuerungsmoral, Stuttgart 1958
Maurach	Deutsches Strafrecht, Allgemeiner Teil, Karlsruhe 1954
derselbe	Deutsches Strafrecht, Besonderer Teil, 3. Aufl., Karlsruhe 1959
Mezger	Strafrecht, Ein Lehrbuch, 3. Aufl., Berlin und München 1949
Mirbt	Grundriß des Deutschen und Preußischen Steuerrechts, Leipzig und Erlangen 1926
v. Nell-Breuning	Steuerverfassung und Steuergewissen in Stimmen der Zeit, 118. Bd. 1930 S. 254 ff.
Oetker	Strafe und Lohn, GS Bd. 70 S. 321 ff., 358
Pfund	Das Steuerstrafrecht, Basel 1954
Pollack	Das Finanzdelikt als Verwaltungsdelikt, sein Wesen und seine Durchbildung, Breslau 1911, Strafrechtliche Abhandlungen Heft 150 S. 73
Popitz	Der wirtschaftende Mensch als Steuerzahler, Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht, 1930 S. 1
Quenzer	Zur Auslegung des § 410 AO n. F. (StuW 1953 Sp. 665 ff.)
Riewald	Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, Teil II, Berlin 1951
Rotberg	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, Kommentar 2. Aufl., Berlin und Frankfurt/Main 1958
Rüffelmacher	Die strafbefreiende Wiedergutmachung im Steuerstrafrecht (§§ 410, 411 AO), Diss. Würzburg 1956 S. 1
Eb. Schmidt	Probleme des Wirtschaftsstrafrechts (SJZ 1948 S. 226)
derselbe	Lehrkommentar zur Strafprozeßordnung und zum Gerichtsverfassungsgesetz, Teil I, Göttingen 1952
Schmölders	Steuermoral und Steuerbelastung, Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht 1932 S. 151
Schöllgen	Grenzmoral, soziale Krisis und neuer Aufbau, Düsseldorf 1949
Schönke-Schröder	Strafgesetzbuch 9. Aufl., München und Berlin 1959
Schoetensack	Vergleichende Darstellung des deutschen und ausländischen Strafrechts, Allgemeiner Teil II. Bd. S. 435, Tätige Reue S. 468, Schadensersatz, Berlin 1908

Schulze-Brachmann	Steuerliche Selbstanzeige und Betriebsprüfung (BB 1952 S. 773 ff.)
Siegert	Zollgesetz und Nebengesetze, 6. Aufl., Heidelberg und Berlin 1960
Spitaler	Zur Frage der Selbstanzeige nach durchgeführter Betriebsprüfung (FR 1952 S. 324)
Spörlein	Das Steuerstrafrecht, Stuttgart - München - Hannover 1953
StGB (Leipziger Kommentar)	8. Aufl., Berlin 1957
Suhr	Verwirkung des Rechts auf Straffreiheit nach § 410 AO bei nicht fristgemäßer Zahlung (BB 1951 S. 221)
derselbe	Die strafbefreiende Selbstanzeige nach §§ 410, 411 AO, NWB Fach 13 S. 203 ff.
Susat	Die Stellung des § 410 Reichsabgabenordnung im Rechtssystem, DStR 1951 S. 397 ff.
derselbe	Neue Probleme der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige (DStR 1952 S. 32 ff.)
Terstegen	Steuerstrafrecht, Köln 1956
derselbe	Unlauterer Wettbewerb zur Steuerhinterziehung, Bd. 1 der Schriftenreihe Betrieb, Steuern, öffentliches Auftragswesen, Hannover 1958
derselbe	Das Steuerstrafrecht in soziologischer Sicht, Steuerberater-Jahrbuch 1953/54 S. 22
derselbe	Die sogenannte Selbstanzeige nach §§ 410 und 411 AO (Die strafbefreiende Wiedergutmachung) Buchführung und Bilanz, Lieferung 63 v. 10. 9. 52
derselbe	Die Frist nach § 410 Abs. 3 AO (StuW 1954 Sp. 382)
Wauer	Zur Neufassung der §§ 396 403, 410 AO durch das Zweite Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern (ZfZ 1949 S. 290 ff.)
Welzel	Das Deutsche Strafrecht, 5. Aufl., Berlin 1956
Wittneben	Das Gesetz zur Änderung des Dritten Teils der Reichsabgabenordnung (DStZ A 1956 S. 185 ff.)
Wolf, Erik	Die Stellung der Verwaltungsdelikte im Strafrechtssystem, Festgabe für Frank, Bd. 2 S. 566, Tübingen 1930
Zwick	Tätige Reue im Steuerstrafrecht, Berlin 1938

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angeführten Ort
AO	Reichsabgabenordnung
BB	Der Betriebsberater
BT	Bundestag
BeitrO	Beitreibungsordnung
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Entscheidungen des Bundesgerichts in Strafsachen Band, Seite
BFH	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BStBl	Bundessteuerblatt
BuB	Buchführung und Bilanz
DB	Der Betrieb
DStR	Deutsche Steuer-Rundschau
DStZ A	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
DStZ B	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe B
FR	Finanzrundschau
GS	Der Gerichtssaal
GVBl	Gesetz- und Verordnungsblatt
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
Kartei	Steuerrechtsprechung in Karteiform
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NWBF	Neue Wirtschaftsbriefe Fach
PrGS	Preußische Gesetzessammlung
RAO	Reichsabgabenordnung
RFH	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs, Bd. S.
RG	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen, Band Seite
RGBI	Reichsgesetzblatt

RStBl	Reichssteuerblatt
SJZ	Süddeutsche Juristenzeitung
StGB	Strafgesetzbuch
StuW	Steuer und Wirtschaft
VDA	Vergleichende Darstellung des deutschen und ausländischen Strafrechts, Allgemeiner Teil
WiGBI	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebiets
ZA	Zollamt
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft

Lebenslauf

Am 15. 3. 1915 wurde ich als ältester Sohn des Kunstmühl- und Sägewerksbesitzers Heinrich *List* und dessen Ehefrau Therese, geb. Drexler, in Mittermühle, Landkreis Wolfstein (Ndb.), geboren.

Nach Besuch der Volksschule in Freyung v. Wald und des Wilhelmsgymnasiums in München begann ich im WS 1934/35 an der Universität München das Studium der Rechtswissenschaft. Am 26. Oktober 1937 legte ich in München die Referendarprüfung ab. Infolge Wehr- und Kriegsdienst und Kriegsgefangenschaft konnte ich erst 1946 mit dem Vorbereitungsdienst für die 2. jur. Staatsprüfung beginnen. Die 2. jur. Staatsprüfung bestand ich am 17. 2. 1949. Anschließend trat ich in die Finanz(Zoll)-Verwaltung ein und wurde hier bei verschiedenen Dienststellen verwendet. Zur Zeit bin ich beim Finanzgericht München als Oberfinanzgerichtsrat.

